

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة
المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية
دراسة ميدانية على مجموعة جياذ الصناعية

**Role of Activity Bases costing in Determining the Cost of Joint
Products and By-Products
A Field Study on a sample at (Giad industrial Croup/Sudan)**

بحث تكميلي لأستيفاء متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التكاليف
والمحاسبة الإدارية

إشراف
د.إسماعيل عثمان محمد النجيب
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية

المساعد

إعداد الطالب
فائق على بخيت الخاص

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى:

﴿الَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا﴾.

صدق الله العظيم

سورة الفرقان الآية {67}

الإهداء

إلى من غمرتني بفائض حنانها ومنحتني دعاءها وأحسستني بطعم الحب والسعادة ،
وإلى منبع الحنان ومعنى الحب، إلى والدتي الحنونة. يرحمها الله رحمة واسعة...
إلى من غرس في حب العلم والمعرفة وطعم الحياة وسقاني مياه الأمل، إلى من علمني
حب الخير والكرامة وإلى من كلله الله بالهبة والوقار وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار
وإلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر. إلى والدي العزيز أطال الله
عمره...

إلى من هيأت لي جواً دراسياً هادئاً زوجتي الحبيبة....
إلى إخواني الأفاضل وأخواتي الفضليات حفظهم الله ورعاهم أسأل الله عز وجل أن يسدد
على طريق الحق خطاهم.

إلى كل من ساهم في رفع راية العلم والدين.

إلى الرائعين رفقاء الدرب والعلم

زملائي الأعزاء

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد .

الباحث

الشكر والتقدير

الشكر والامتنان لله أولاً لما منه علينا من صحة وتوفيق لانجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على خير من وطأ الثرى بعظيم نوره وتبيانه محمد (صلى الله عليه وسلم) المبعوث رحمة إلى العالمين، كما لا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والعرفان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا التي منحتني فرصة الالتحاق ببرنامج الماجستير.

وقد صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم حين قال (من لم يشكر المخلوق لم يشكر الخالق) لذا توجب على أن أوجه شكري وامتناني للأستاذ المشرف على دراستي الدكتور/ إسماعيل عثمان محمد النجيب الذي أطال الصبر من قبل أن أكتب الأحرف الأولى لهذا البحث من توجيهات أولية وجمع المصادر والانتقاء منها ما هو أصح مروراً بالدراسة النظرية وتوجيهاته السديدة و التي كانت بمثابة المرشد وسرت على خطاها ثم الدراسة الميدانية وما واجهتنا من مصاعب حيث وجدته الأستاذ الموجه لى حتى كتابة الصيغة النهائية للخروج بنتائج تسهم في إثراء التخصص والمعرفة الإنسانية وهو نعم الموجه جزاه الله كل الخير والبركات وكما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل السادة أعضاء لجنة المناقشة.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة المحكمين الذين قاموا بتحكيم الاستبانة ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان والاعتراف بالجميل لأسرة العمل التي ساندتني وشجعتني ولم يبخلوا علي بصبرهم ونصائحهم وتوجيهاتهم وتعاونهم منذ بداية دراستي، والشكر موصول لأسرة مكتبة جامعة السودان واسرة مكتبة النيلين. نسأل الله لهم عظيم الثواب وأن يجعله زخراً للإسلام والمسلمين. وكما أوجه شكري للأخ الزميل عبدالله أحمد عبدالله لمساهمة في المراجعة والتصحيح، كما أوجه الشكر للأستاذ عبدالرحيم محمد في مساعدتي في إغناء دراستي من جانب التحليل الإحصائي ودكتور الصادق من جانب الترجمة.

الباحث

المستخلص

تناول البحث أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ، دراسة ميدانية على عينة من مجموعة جياذ الصناعية حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم قدرة النظم التقليدية على ضبط تكلفة المصروفات الصناعية غير المباشرة في ظل التطور التكنولوجي الحديث للصناعات واعتمادها على الآلة بدلا من العنصر البشري وأصبحت بذلك لاتعطي نتائج على قدرٍ عاليٍ من الدقة ، لذلك كان لابد من إيجاد طرق حديثة وأكثر علمية ومهنية ومنهجية وموضوعية لتوزيع وتحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة .

سعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية: تكلفة المنتجات و توفير المعلومات وإدارة التكلفة ومدى التأثير على الأرباح ،الإيرادات ،المصروفات والأسعار في ظل المنافسة.

ولتحقيق أهداف البحث إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: إستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشآت الصناعية ، تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية.

واعتمد البحث على المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي SPSS . ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة.

توصل البحث إلى العديد من النتائج من اهمها أن التكلفة على أساس النشاط تساعد في تحميل المصروفات الصناعية بصورة دقيقة وتساعد في تحديد الأسعار والقدرة على المنافسة وتوفير المعلومات وإدارة التكلفة خلال مراحل إنتاج المنتج .

يوصي البحث الشركات بما يلي: الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهيكله نظم التكاليف والتميز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة .

ABSTRACT

The research studied the role of activity bases costing(ABC) in methodology on the and its in determining the cost of joint and by-products - sample at (Giad industrialized Croup). Where, the research problem was the inability of traditional systems to control the cost of industrial overheads under the shelter of modern technological industrial development. In addition it depends on machine rather than The manual work. This is why it does not give adequate results. Therefore, modern and more scientific, professional, methodological and logical methods should be used for allocation of industrial overheads.

The research endeavoured to achieve the following objectives; providing information and finding the relations between them; taking managerial decisions; managing the cost and its impact on the profits, revenues, expenses and prices throughout the competition.

To achieve the objectives of the research, the study tested the following hypotheses: using the traditional systems to allocate the industrial costs leads to taking irrational decisions concerning the joint products and by-products in the industrial organizations; dividing the organization into activity points leads a faire allocation of the indirect costs of the joint and by-products; there is a significant statistical relationship between implementing the cost methodology on the activity basis and managing the cost of joint and by-products.

The research adopted the historical, deductive, inductive, descriptive and analytical (SPSS) methodologies.

For the purpose of collecting the data in the field, a questionnaire prepared and submitted to the targeted group.

The research concluded numeral findings, such as: the activity basis cost helps to allocate the industrial expenses adequately. It also helps to determine the prices and ability to compete and provide information and manage the cost through the stages of products operations.

The research recommends the following for the companies:

The companies should seriously implement the costing system on the activity basis and restructuring the costing systems, in addition to distinguishing the added value activities and non added value activities.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ت	الشكر والتقدير
ث	المستخلص
ج	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
خ	فهرس الجداول
د	فهرس الأشكال
ذ	فهرس الملاحق
	المقدمة
2	أولاً : الإطار المنهجي
5	ثانياً : الدراسات السابقة
	الفصل الأول : التكاليف المشتركة والأنظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات
15	المبحث الأول : التكاليف المشتركة
20	المبحث الثاني : الأنظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات
	الفصل الثاني: التكلفة على أساس النشاط
31	المبحث الأول : مفهوم ودوافع وأهداف وخصائص التكلفة على أساس النشاط
42	المبحث الثاني : الفروض الأساسية ومخرجات النظام
	الفصل الثالث : المنتجات المشتركة والفرعية
49	المبحث الأول : مفهوم المنتجات المشتركة والفرعية وتخصيص التكاليف

55	المبحث الثاني :المحاسبة عن المنتجات الفرعية
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	
58	المبحث الأول : نبذة عن مجتمعات جياذ الصناعية
67	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
105	أولاً : النتائج
106	ثانياً : التوصيات
107	قائمة المصادر و المراجع
111	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
67	الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها	(1/2/4)
70	معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ	(2/2/4)
71	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(3/2/4)
72	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(4/2/4)
73	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/4)
74	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز المهني	(6/2/4)
75	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفية	(7/2/4)
77	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(8/2/4)
78	تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية	(9/2/4)
80	تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تقليديا	(10/2/4)
81	تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تقليديا و تعدد وتنوع الأنشطة	(11/2/4)
82	النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة و هامش المساهمة	(12/2/4)
83	الانظمة التقليدية وإعادة تصميم عمليات الإنتاج	(13/2/4)
84	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام مسببات التكلفة	(14/2/4)
85	قرارات التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه	(15/2/4)
86	توزيع تكلفة الموارد علي الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة	(16/2/4)
87	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط	(17/2/4)
88	الرقابة وترشيد النفاق بأسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي عناصر التكاليف	(18/2/4)
89	التكاليف الفعلية المعيارية وتحليل الانحرافات وإدارة التكلفة	(19/2/4)
90	التكلفة علي أساس النشاط وفعالية إدارة التكاليف مع توفير المعلومات	(20/2/4)
91	حساب التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وتلافي الانحرافات	(21/2/4)
92	محركات تكلفة الإنتاج بالمنتجات النهائية	(22/2/4)
93	تحديد تشكيلة المنتجات الأكثر فاعلية وتأثير علي زيادة الأرباح	(23/2/4)
94	استخدام النظم التقليدية لأتخاذ القرارات بشأن المنتجات المشتركة الفرعية	(24/2/4)
96	تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة	(25/2/4)

98	تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات	(26/2/4)
100	الاستخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية و اتخاذ القرارات	(27/2/4)
101	تقسيم المنشأة و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات	(28/2/4)
102	تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات	(29/2/4)
103	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لفرضيات الدراسة	(30/2/4)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	التكاليف غير المباشرة	(1/1/2)
71	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/4)
72	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/4)
73	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/4)
74	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز المهني	(4/2/4)
76	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفية	(5/2/4)
77	التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/4)
79	تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية	(7/2/4)
80	تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تقليديا	(8/2/4)
81	تخصيص التكاليف الصناعية غيرالمباشرة تقليديا و تعدد وتنوع الأنشطة	(9/2/4)
82	النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة و هامش المساهمة	(10/2/4)
83	الانظمة التقليدية وإعادة تصميم عمليات الإنتاج	(11/2/4)
84	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام مسببات التكلفة	(12/2/4)
85	قرارات التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه	(13/2/4)
86	توزيع تكلفة الموارد علي الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة	(14/2/4)
87	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط	(15/2/4)
88	الرقابة وترشيد النفاق بأسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي عناصر التكاليف	(16/2/4)
89	التكاليف الفعلية المعيارية وتحليل الانحرافات وإدارة التكلفة	(17/2/4)
90	التكلفة علي أساس النشاط وفعالية إدارة التكاليف مع توفير المعلومات	(18/2/4)
91	حساب التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وتلافي الانحرافات	(19/2/4)
92	محركات تكلفة الإنتاج بالمنتجات النهائية	(20/2/4)
93	تحديد تشكيلة المنتجات الأكثر فاعلية وتأثير علي زيادة الأرباح	(21/2/4)
100	استخدام النظم التقليدية لأخذ القرارات بشأن المنتجات المشتركة الفرعية	(22/2/4)
101	تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة	(23/2/4)
102	تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات	(25/2/4)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق
111	خطاب المحكمين
112	استمارة الاستبيان
117	قائمة محكمى الاستبانة

المقدمة :

تشتمل على الآتى :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي :

تمهيد :

إتجهت الشركات إلى تطوير الأنظمة المحاسبية وسخرت الأموال والجهود في مجال الأبحاث من أجل إدخال التحسينات على المنتجات، لذلك إهتمت بدراسة السوق وتطوير أساليب الإنتاج وتخفيض التكلفة دون التأثير على جودة المنتج لزيادة الربحية ورفع القدرة التنافسية.

لقد تغير الإطار والمضمون العام للصناعة وأصبح أكثر تعقيداً من ذي قبل وأكثر تطوراً نسبة لزيادة عدد المنتجات ومشتقاتها، وتبعاً لذلك تغيرت النظرة للمحاسبة والتكاليف وزادت أهمية معرفة وتحليل التكلفة والبيانات التي يتم الحصول عليها بغرض توفير المعلومات التي تساعد في عملية إتخاذ القرار والتخطيط والرقابة فيما يتعلق بالسياسات الإنتاجية وتسعير المنتجات لتحقيق أهداف المنشأة سواء أن كانت الربحية أو زيادة الميزة التنافسية.

إن إستخدام التكنولوجيا المتقدمة يؤدي إلى زيادة نسبة المصروفات غير المباشرة الصناعية وانخفاض التكاليف المباشرة إضافة إلى ذلك يؤدي إلى الزيادة و التنوع والتعدد في المنتجات والخدمات.

لذلك أصبحت كل المنشآت سواء أن كانت منشآت صناعية إنتاجية أو خدمية تهتم بإنشاء إدارة للتكاليف ، لذلك ظهرت أهمية تقارير التكاليف التي تساعد الإدارة العليا في أعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأعمال وتحديد تكلفة المنتج والسعر المناسب للبيع ، لذلك لابد من نظام للتكاليف يلبي إحتياجات المنشأة فيما يتعلق بمساعدة المنشأة للقيام بعملية الرقابة و توفير المعلومات التي تساعد في عملية إتخاذ القرار .

مشكلة البحث :

نتيجة للتغير في عدد ونوعية المنتجات والتطور في الإنتاج أصبحت النظم التقليدية غير قادرة على تحديد التكلفة خصوصاً التكاليف الصناعية غير المباشرة وأصبحت بذلك لاتعطي نتائج على قدر من الدقة ، لذلك لابد من إيجاد طرق حديثة وأكثر موضوعية لتوزيع وتحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة على المنتجات سواء أن كانت منتجات أساسية مشتركة أو منتجات فرعية . بهدف الوصول إلى التكلفة التي تساعد في تحديد السعر المناسب.

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث فى الاتى

الأهميه العلميه : تتمثل فى قلة الدراسات التى تناولت المحاسبة عن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية لذا يعتبر هذا البحث إضافة للمكتبة وفتح مجال للباحثين .

الأهمية العملية : تتمثل فى مساعدة الشركات فى تحديد تكاليف المنتجات المشتركة والفرعية بصورة أفضل من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الاتى :

أ. الوصول إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة

ب. توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات

ج. معرفة الأنشطة التى تضيف قيمة والأنشطة التى لاتضيف قيمة بصورة واقعية

د. معرفة مدى تأثير الأنشطة التى تضيف قيمة على المنتجات

فروض البحث :-

يختبر البحث الفرضيات الاتية:

الفرضية الاولى: استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي الى إتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية فى المنشآت الصناعية.

الفرضية الثانية: تقسيم المنشأة الى مراكز أنشطة يؤدي الى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية.

الفرضيه الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية.

منهج البحث :

استخدم البحث المناهج الاتية :-

أ. المنهج الاستنباطى لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض

ب. المنهج التاريخى لتتبع الدراسات السابقة

ج. المنهج الاستقرائى للاختبار الفروض

د.المنهج الوصفى التحليلى باستخدام دراسة الحالة لمعرفة امكانية تطبيق اسلوب التكاليف حسب النشاط فمجموعة جياذ الصناعية.

حدود الدراسة :

. الحدود المكانية : مجموعة جياذ الصناعية

. الحدود الزمانية : سنة 2016م

مصادر جمع البيانات :

وتشتمل المصادر على الاتى:

أولاً : مصادر البيانات الأولية : ويتم جمعها بواسطة الاستبيان

ثانياً: مصادر البيانات الثانوية : ويتم جمعها من الكتب والمراجع والدوريات العلمية والمؤتمرات

هيكل الدراسة :-

يتكون البحث من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، تناول الفصل الاول التكاليف المشتركة والانظمة التقليدية وخصص المبحث الاول للتكاليف المشتركة والمبحث الثانى للأنظمة التقليدية، تناول الفصل الثانى التكلفة على أساس النشاط وخصص المبحث الاول لمفهوم واهداف وخصائص التكلفة على اساس النشاط وخصص المبحث الثانى للفروض الأساسية وحدود استخدام التكلفة على أساس النشاط والإفصاح عن مخرجات النظام ، تناول الفصل الثالث المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية وخصص المبحث الاول لمفهوم المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية والمبحث الثانى للمحاسبة عن المنتجات الفرعية، وتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية وخصص فيه المبحث الأول لنبذة تعريفية عن مجموعة جياذ الصناعية وخصص المبحث الثانى لتحليل البيانات واختبار الفرضيات واشتملت خاتمة البحث على النتائج والتوصيات .

ثانياً: الدراسات السابقة :

أطلع الباحث على عدد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات .

(1) دراسته: جوده عبدالرؤف زغلول، (2003):⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الفكر التكاليفي لفترة طويلة كان يركز علي قياس تكلفه الوحدة والمساهمة في التسعير والرقابة علي عناصر التكاليف وتوفير المعلومات التكاليفيه، بينما تركز الاهتمام في الفترة الاخيرة علي محور إضافي خاص وهو خفض التكلفة، بينما المداخل التقليديه تعطي اشارات خاطئه تؤثر بالفعل علي ضعف القدره التنافسيه من خلال وضع اسعار غير صحيحه.

هدفت الدراسة الي تقديم منهج اجرائي يقود إلي دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطه سلسلة القيمة الامر الذي يؤدي إلي زياده فعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الأتية،الفرضية الأولى : تركز شركات قطاع الأعمال الخاص في مصر علي تبني إستراتيجية خفض التكلفة كأساس لدعم الميزه التنافسيه،الفرضية الثانية: مدي إستقلاليه الانشطه يؤثر علي تكلفة سلسله التوريد،الفرضية الثالثة ، تحديد الأهميه النسبيه لتكلفه أنشطه التصميم وأنشطه التوريد وتأثيرها علي سلسلة القيمة .

توصلت دراسته إلى عدة نتائج منها ، اتجاه تنظيمات الاعمال في مصر نحو تبني استراتيجيه زياده التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية، أن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأمثل وليس زياده السعر في حالة فشل الجهود في إداره التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة ،وصولاً الي التكلفة المستهدفة في المدي الزمني الطويل.

كما توصلت الدراسة إلي عدة توصيات منها، تشكيل فريق خفض التكلفة داخل الشركه من مختلف الانشطه الموثره لتولي مسؤولية خفض التكلفة وصولاً للتكلفة المستهدفه، تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط يفعل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفه حيث يصعب تحليل سلسله القيمة دون وجود نظام للتكلفة علي أساس النشاط.

(1) جودة عبدالرؤف زغلول"منهج اجرائي مقترح لزياده فاعليه اسلوب التكلفة المستهدفه كاده لخفض تكلفه أنشطة ما قبل الانتاج علي سلسله القيمة"المجله العلميه للتجارة والتمويل ،كلية التجارة، جامعه طنطا، العدد الاول،2003م.

ركزت هذه الدراسة علي عاملين من عوامل خفض التكلفة وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة.بينما تركز الدراسة الحالية على تقليل التكلفة وإدارة التكلفة من خلال تحديد ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة للمنتج .

(2) دراسه : عاطف عبد الحميد عبدالرحمن، (2003) ⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من تزايد إهتمام الباحثين بتقديم دراسات سابقة واقتراح أساليب محاسبية وإدارية تهدف إلي تخفيض التكلفة وتحسين مستويات الجودة ، إلا أن تلك المحاولات لاتزال قاصرة عن تقديم إطار محاسبي متكامل يكفل توفير سبل تدعيم المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال بالشكل الذي يحقق لها متطلبات قدره علي البقاء والإستمرار وتحقيق القيمة المستهدفة.

يتمثل هدف الدراسة في تحليل الإطار الفكري والتراكميه العلمية لمنهج إداره التكلفة من المنظور الإستراتيجي ،واقترح إطار محاسبي متكامل لمنهج تحليل وإدارة التكلفة من خلال تحليل وقياس قيمة أنشطة سلسلة القيمة ، وترشيد تكاليف أنشطة المنظمة.

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية، الفرضية الأولى المدخل التقليدي لتحليل وإداره التكلفة لا يحقق متطلبات ودعائم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، الفرضية الثانية أن المنهج التكاملية المقترح لتحليل وإداره التكلفة يحقق التوافق بين التطوير المستهدف لنظام معلومات التكاليف وإستراتيجيات الإدارة ومتطلبات البيئه التنافسية .

من اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة : هناك شبه إجماع بين المبحوثين حول عدم ملائمة أنظمه التكاليف التقليديه وأدواتها في ظل تطور أساليب الإدارة وإستراتيجياتها. أكدت الدراسة علي انه بالرغم من أهميه خفض التكلفة عن طريق الإستخدام الامثل للموارد ،الا إن هناك ضروره مساويه لها في الاهميه في تحقيق تميز حالما نتج عن طريق الاستقلال الفعال لمقدار ماتملكه المنشأة من فكر ابتكاري إستراتيجي. ان تحليل الموقف الإستراتيجي للمنظمة يلعب دوراً مهماً في مساعدة الإدارة على تبني إستراتيجية التميز الملائمة .

ركزت الدراسة على الإطار الفكري والتراكميه العلميه لمنهج إداره التكلفة من المنظور الإستراتيجي، واقترح إطار محاسبي متكامل بينما تركز الدراسة الحالية على التطبيق العملي للتكلفة على اساس النشاط من ذات المنظور .

(1) عاطف عبد الحميد عبد الرحمن " إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشاه " مجلد البحوث التجارية المعاصرة , كلية التجارة , جامعة جنوب الوادي , المجلد السابع , العدد الثاني , 2003م .

(3) دراسة: خالدة عبد الله محمد عيساوي، (2004):⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في ان توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعد من اهم مشاكل التكاليف وقد زادت مشكلة التوزيع اهمية في ظل ظهور البيئه الصناعية الحديثة الذي ادي الي تزايد نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الامر الذي دعى الى ضرورة وجود طرق توزيع افضل للتكاليف غير المباشرة

هدفت الدراسة الي بيان كيفية توظيف نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ولمكانية تطبيقه في قطاع صناعة الأدوية في السودان.

تمثلت منهجية الدراسة في إتباع المنهج الإستنباطي لوضع الفروض المنطقية للدراسة والمنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفروض والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة بالإضافة للمنهج الوصفي لدراسة الحالة بالتطبيق على معامل وفرا فارما .

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات الآتية، الفرضية الاولى: تؤدي الطرق التقليدية لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الي قياس غير سليم للتكاليف ،الفرضية الثانية نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) هوالأفضل لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة الفرضية الثالثة يمكن تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) في القطاع الحكومي لصناعة الأدوية.

توصلت الدراسة الي عدد من النتائج أهمها، إفتقار الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف للدقة والموضوعية، مما يجعلها تعطي نتائج غير سليمة، يعتبر نظام التكاليف على اساس النشاط(ABC) هو الأفضل لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة لمواكبة التطورات الحديثة في الصناعة ، يمكن تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) في قطاع صناعة الأدوية الحكومي.

خلصت الدراسة لعدة توصيات منها ، إجراء دراسة حول ملائمة نظام التكاليف وفقاً للمنشآت الخدمية والصحية للقطاعين العام والخاص ، إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية لنظام (ABC) لتذليل كافة الصعوبات.

ركزت الدراسة علي التكاليف الصناعه الخدميه التي تقدمها المنشآت الصناعيه . ومايميزها انها تنظر الي هذا النظام من منظور خدمي بينما تاخذ الدراسة الحالية النظام من منظور صناعي .

(1) خالده عبد الله محمد عيساوي "مدى فاعلية نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في توزيع التكاليف الصناعية " رسالة ماجستير في المحاسبة غير المباشرة ، جامعة أم درمان الإسلامية ،كلية الدراسات العليا ، 2004م .

(4) دراسة: ماجد نصر الدين النور، 2005م:⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة دقيقة لدى الكثيرين في المنشآت الصناعية التي تعتمد على استخدام نظرية التكاليف الإجمالية في تحديد التكلفة مما يؤثر سلباً على مركزها التنافسي وعدم مقدرتها على التنافس.

هدفت الدراسة إلى إظهار دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة حسب إستفادتها من تلك الأنشطة.

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : لايمكن حساب تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة عادلة ودقيقة في ظل نظام التكاليف التقليدية، الفرضية الثانية إن إستخدام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة الواحدة الانتاجية بصورة دقيقة وملائمة ، الفرضية الثالثة عدم تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلي إتخاذ القرارات غير السليمة والتي بالضرورة تقود إلى فقدان المنشأة لقدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من الأسواق.

من أهم نتائج الدراسة ، أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة الواحدة الإنتاجية بصورة وعادلة وذلك حسب درجة إستفادتها من الأنشطة الموجودة بالمنشأة ، تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى توفير معلومات تفصيلية وواقعية عن الأنشطة تساعد في إتخاذ القرارات السليمة والتخطيط والرقابة والتسعير وتقييم الأداء ، توزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية يؤدي إلى تحميلها على المنتجات تقديرياً مما يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج بصورة غير دقيقة.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة الإستفادة من التقدم التكنولوجي داخل المنشآت الصناعية لتقليل تكلفة الإنتاج من خلال تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط ، ضرورة تطبيق التكلفة علي أساس النشاط لأنه يوفر المعلومات التفصيلية عن الأنشطة التي تساعد الإدارة في الرقابة والتخطيط، الإهتمام بتنفيذ دور محاسبي التكاليف بإدارة التكاليف داخل المنشآت الصناعية ودعمها بكوادر متخصصة في مجال التكاليف وإستمرار تدريبهم .

ركزت هذه الدراسة على أهمية إستخدام التكنولوجيا وتدريب الكوادر وتأهيلهم والإهتمام بهم في إدارة التكاليف بالإضافة إلى أهمية إستخدام التكلفة علي أساس النشاط في تحديد تكلفة المنتجات ، بينما تركز الدراسة الحالية على الفصل بين المصروفات الصناعية غير المباشرة في المرحلة الأولى في مابين المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ومن ثم تحميل المنتجات بالمصروفات الصناعية

(1) ماجد نصر الدين النور ، التكلفة على اساس الأنشطة ودورها في قياس تكاليف الانتاج ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م)

غير المباشرة بعد تحديد محرك التكلفة وتوفير المعلومات اللازمة وإدارة التكلفة واتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالانتاج.

(5) دراسته عبدالمنعم احمد محمد عبدالله، (2008):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في بيئة التصنيع الحديثة، كما أن قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة انتاج السكر أدت الي ارتفاع تكلفه انتاج هذا القطاع مقارنة بالمنافسين.

هدفت الدراسة الي بناء نموذج محاسبي لاستخدام الاساليب الحديثه للتكاليف يمكن تطبيقه لقياس تكلفه انتاج السكر في السودان .

سعت الدراسة لاختبار الفروض التالية،الفرضية الاولى : لاتمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفه صناعه السكر في السودان بصورة دقيقة،الفرضية الثانية: يساعد استخدام النظم الحديثه للتكاليف في قياس وتحديد تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقة،الفرضية الثالثة : يساعد استخدام النظم الحديثه للتكاليف في اتخاذ القرارت الادارية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، لاتمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة في صناعه السكر، وكذلك لاتتوفر مقومات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفه(TC)في صناعه السكر.

خلصت الدراسة الى عدة توصيات منها، معالجه أثار النظام التقليدي للتكاليف في قياس تكلفة الوحدة المنتجة في صناعه السكر،. ضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثه لتحديد تكلفة الوحدة المنتجه.

ركزت الدراسة الي بناء نموذج محاسبي لاستخدام الاساليب الحديثه للتكاليف يمكن تطبيقه لقياس تكلفه انتاج السكر ،بينما تركز الدراسة الحالية على معرفة الفوائد التي تحققها الشركات الصناعية التي طبقت نظام التكلفة على اساس النشاط .

⁽¹⁾ عبد المنعم أحمد محمد عبد الله " نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثه في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان " رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , 2008م

(6) دراسة فيصل القاسم، 2009م:⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى قصور الطريقة المتبعة فى تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ومساعدة الإدارة فى أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية ، حيث تستخدم الإدارة الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة.

هدفت الدراسة الى دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح فاعلية أسلوب التكاليف على اساس النشاط فى تقديم بيانات دقيقة ، وبيان معوقات تطبيق أسلوب التكاليف على اساس النشاط فى رقابة وتحديد تكلفة المنتجات. نبعت أهمية الدراسة من أهمية أسلوب التكاليف وفق الأنشطة فى توفير المعلومات ، وأهمية تطوير أنظمة التكاليف بالمنشآت الصناعية ولستبدالها بأساليب معاصرة ، وأهمية أسلوب التكاليف على اساس النشاط فى الرقابة وإدارة تكلفة المنتجات .

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطى لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض ، والمنهج الإستقرائى لإختبار الفروض، والمنهج التاريخى لتتبع الدراسات السابقة التى لها علاقة بموضوع الدراسة ، والمنهج الوصفى بإستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط فى المنشآت الصناعية .

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، الفرضية الأولى : لا يمكن تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة بإستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، الفرضية الثانية: إستخدام التكاليف حسب النشاط سيؤدى إلى تحديد التكلفة بصورة عادلة ودقيقة ، الفرضية الثالثة : يوفر أسلوب التكلفة حسب النشاط المعلومات التى تساعد على الرقابة وتخفيض التكلفة .

من أهم نتائج الدراسة ، يساعد أسلوب التكاليف وفق الأنشطة على إختيار مسبب التكلفة الملائم كمجمعات الأنشطة وتقديم الكثير من الحلول للمشكلات الناجمة عن تطبيق النظم التقليدية ، ويعمل أسلوب التكلفة حسب النشاط على إظهار الأنشطة المختلفة فى ظل النظم التقليدية مما يساعد الإدارة على عملية الرقابة ، ويعمل أسلوب التكاليف وفقا للنشاط على رفع درجة الثقة لمستخدمى المعلومات ،و يساعد أسلوب التكلفة وفق النشاط على توضيح الأنشطة التى تضيف قيمة والانشطة التى لا تضيف قيمة .

(1) فيصل القاسم ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفق النشاط على رقابة وتخفيض التكلفة فى المنشآت الصناعية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة (2009،

من أهم توصيات الدراسة ، الفصل التام بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة مع إبراز تكاليف الطاقة عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، دراسة محركات التكلفة وفقا لأساليب علمية للتعرف على إرتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للأنشطة ، دعوة الدولة بتفعيل دور أقسام التكاليف وإنشاء هيئات متخصصة بالتكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة للتكاليف وتطبيقاتها.

ركزت الدراسة السابقة على أسلوب التكاليف على أساس النشاط بإعتباره أحد الأساليب الحديثة التي تلافى عيوب الطرق التقليدية في توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة من خلال توفير المعلومات والرقابة على الإنتاج . بينما تركز الدراسة الحالية على المصروفات الصناعية غير المباشرة و توزيعها على المنتجات المشتركة في العمليات الإنتاجية بالإضافة إلى وجود منتجات فرعية تتخلل المنتجات الأساسية المشتركة إضافة إلى ذلك إدارة التكلفة خلال العمليات الإنتاجية وتحديد تكلفة المنتجات بعد نقطة الانفصال واتخاذ القرارات المناسبة في إستمرارية المنتجات .

(7) دراسة: مسعود يوسف محمد عبد الرحيم، 2010م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب التكاليف في شركات المناولة الارضية بمطار الخرطوم الدولي سواء بالأساليب التقليدية أو الحديثة مما يتسبب في عدم حساب تكلفة الخدمة بصورة دقيقة . هدفت الدراسة الى إلقاء الضوء على أساليب التكاليف على أساس النشاط وإمكانية تطبيق أسلوب التكاليف حسب النشاط على تكاليف المناولة .

نبتت أهمية الدراسة من أن إستخدام التكلفة حسب النشاط في تكاليف المناولة يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق ويساعد في تحديد تكلفة الخدمة بشكل أكثر دقة ، وزيادة القدرة في الرقابة على التكاليف ، واتخاذ القرارات الإدارية بشكل سليم بناءً على معلومات دقيقة مما يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية .

إنتهجت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ، المنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، المنهج الوصفي بإستخدام دراسة حالة شركة أبها لخدمات الطيران .

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات ، إستخدام أساليب التكاليف التقليدية في قياس تكاليف الخدمات لا يوفر معلومات دقيقة ، إستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط في قياس تكاليف الخدمات

(1) مسعود يوسف محمد عبد الرحيم ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف على النشاط في قياس تكلفة خدمات المناولة ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة، 2010)

يوفر معلومات أكثر دقة ، تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط يساعد في التحديد الدقيق لتكلفة خدمات المناولة الأرضية بشركة أبيها لخدمات الطيران .

من أهم نتائج الدراسة أن لأستخدام نظم التكاليف التقليدية أسس مرتبطة بالحجم في تخصيص التكاليف غير المباشرة وهذه الأسس قد لا تكون ذات صلة بالأنشطة المستهلكة للموارد ، و لا تسهم نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة المخرجات بشكل دقيق لاعلى مستوى المراكز ولا مستوى المنتج ولا على مستوى المنشأة ، ان أسلوب التكاليف على أساس النشاط يحدد تكلفة مجمعات الأنشطة بدقة ، ويساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة دقيقة لخدمة المناولة الأرضية .

من أهم توصيات الدراسة ، توجيه إدارة الشركات العاملة في مجال المناولة بإنشاء قسم خاص بحاسبة التكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة ، دراسة محرك التكلفة وفقا لأساليب علمية للتعرف على إرتباطها عند تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة . ركزت الدراسة السابقة على مصروف صناعي مهم وهو مصروف المناولة في مجال شركات الخدمات بإعتباره أهم مصروف فيها .

بينما تركز الدراسة الحالية على كل المصروفات الصناعية غير المباشرة ومدى تأثيرها على المنتجات المعقدة والمتعددة سوى ان كانت منتجات مشتركة او منتجات فرعية .

(8) دراسة :أشرف حسن صالح عوض الله، 2011م.⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدارة مصنع طويل إستار للشراب المركز تستخدم الأسلوب التقليدي في معالجة التكاليف غير المباشر ومراقبتها للسيطرة عليها مما يؤدي إلى الإعتماد على بيانات غير دقيقة وبالتالي إتخاذ قرارات غير رشيدة.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية التكلفة على أساس النشاط في قطاع الصناعة من خلال تطبيقه في المصانع وبيان الفروقات الجوهرية عند تطبيق هذا الأسلوب عنه من النظام التقليدي بالإضافة إلى تطبيق أسلوب التكلفة حسب النشاط في السودان وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه من حيث قدرته على مراقبة التكاليف غير المباشرة، وتوفير معلومات أكثر دقة والتعرف على معوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط ، وتم الحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة لعملية التطبيق من البرامج والسجلات المحاسبية التي يستخدمها المصنع بالإضافة إلى إجراء المقابلات الشخصية.

(1) اشرف حسن صالح عوض الله، أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2011م.)

من أهم نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بتوفير معلومات ذات دقة أكبر، يوفر الإسلوب آلية فعالة على التكاليف غير المباشرة التي يتكبدها المصنع، يوفر الإسلوب معلومات ملائمة لإتخاذ القرار لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات الخاصة بخط سير العمل.

من اهم توصيات الدراسة ان تطبيق إسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد على توفير معلومات ذات دقة عالية، لابد من إحداث التغييرات اللازمة في الأنظمة المحاسبية والمعلوماتية بحيث تكون قادرة على توفير المعلومات، ضرورة القيام بعمليات التدريب اللازمة.

ركزت هذه الدراسة على أهمية استخدام التكلفة على اساس النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار فيما يتعلق بالمنتجات .

بينما تركز الدراسة الحالية على توفير المعلومات اللازمة لعدة منتجات مشتركة وأخرى فرعية ذات عمليات كثيرة ومتعددة ومعقدة وتحديد تكلفة العمليات قبل و بعد نقطة الانفصال وإدارة تكلفتها والرقابة عليها .

(9) دراسة فايژه عبيد الله، (2011): (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقدير التكاليف غير المباشرة عند تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة باستخدام الاساليب الاحصائية.

حيث إهتمت معظم الدراسات في مجال نظام التكاليف علي أساس الأنشطة على تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تحققت فعلا علي المنتجات وبالتالي فان الشركات التي تطبق هذا النظام تستخدمه في تحديد التكاليف الفعلية للمنتج في حين انها تضطر للاعتماد علي أدوات وأساليب أخرى عند التخطيط وتقدير التكاليف.

هدفت الدراسة الي إلقاء الضوء علي أهميه التكاليف وعلي الدراسات التي تناولت

نظام التكاليف علي أساس الأنشطة بصفه خاصة تلك التي تناولت تقدير التكاليف باستخدام هذا النظام، ثم وضع نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الاساليب الاحصائية في نظام التكاليف علي أساس الأنشطة وتطبيقه في احدي الشركات في جمهوريه مصر العربية.

(1) د. فايژه عبيد الله "نموذج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشرة باستخدام الاساليب الاحصائية في ظل نظام التكاليف علي أساس الأنشطة" المجله المصريه للدراسات التجارية، كليه التجارة، جامعه المنصورة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الاول، 2011م

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها يعد نظام التكاليف علي أساس الانشطة اداة لجمع المعلومات بهدف توفير المعرفة اللازمه للمديرين لاتخاذ القرارات بأسلوب أفضل ، يساعد نظام التكاليف علي أساس الانشطه علي زيادة النظرة الايجابية لاهمية دور المحاسبين .

توصلت الدراسة الي عدد من التوصيات منها ضروره فهم العاملين بالشركه لعملية تخصيص التكاليف وتمية العمل بروح الفريق ، يتطلب حدثه موضوع الدراسة ان يتم استخدام نظام التكاليف علي أساس الانشطه في تقدير التكاليف في العديد من القطاعات الصناعية والخدمية .

ركزت الدراسة السابقة على استخدام الاساليب الاحصائية بينما تركز الدراسة الحالية علي توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة على الانشطة ومن ثم توزيع الانشطة على المنتجات من خلال استخدام محرك التكلفة .

الفصل الأول

التكاليف المشتركة والأنظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات
يحتوى على المبحثين الاتيين:

المبحث الأول : التكاليف المشتركة

المبحث الثانى : الانظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات

المبحث الأول التكاليف المشتركة

أولاً: مفهوم التكاليف المشتركة:

تعرف التكاليف المشتركة على "أنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية القابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين".

وكذلك يمكن تعريفها "بأنها تضحية مادية أو معنوية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة سواء سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".⁽¹⁾

التكاليف غير المباشرة تحتوي أساساً على مزيج من التكاليف المتغيرة والثابتة، مما يجعل عملية تجميع ذلك المزيج وتحديد نصيب وحدة الانتاج منه على أساس المتوسط البسيط أمراً يتسم بعدم الدقة، لأن ذلك يؤدي إلى التساؤل عما إذا كان هذا المتوسط متغيراً أم ثابتاً، وهذا الأمر يصعب تحديده في ضوء هذا الخليط.

عرفت التكاليف المشتركة بأنها "تلك التكاليف التي تمثل مجموعة من الخدمات العامة التي تتحقق الإستفادة منها لمجموعة من المنتجات أو من أوامر التشغيل".⁽²⁾

ويمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:

إن تحقيق العدالة والموضوعية في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات مشكلة أساسية منذ أمد طويل في محاسبة التكاليف.⁽³⁾

ويرى الباحث ان التكاليف غير المباشرة هي "التكاليف التي لا يتوقف وجودها على مجرد وجود المنتج المراد تحديد تكلفته حيث أنها تتضمن عنصر المشاركة أو العمومية أو الشمول لأكثر من نشاط، الأمر الذي يتطلب تجميع وتبويب بياناتها بهدف تحليلها على مراكز الإنتاج والخدمات لإستخراج نصيب وحدة التكلفة في النهاية.

ونظراً للزيادة المطردة في حجم المشروعات واتجاه معظمها الى إستبدال الطاقة البشرية بالطاقة الآلية ، وما يترتب على ذلك من زيادة في عدد العناصر غير المباشرة وتعدد أجزائها، مما أدى إلى صعوبة حصرها وكذلك تخصيصها على الوحدات الإنتاجية المستفيدة منها.

(1) محمد مصطفى الجبالي وفرح لطفى الرفاعي، نظام التكلفة على حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1998م. ص96

(2) حسن أحمد قذال، محاسبة التكاليف في المفاهيم والأساليب العلمية والعملية، دار التهانى للطباعة النشر، 2005م. ص12

(3) يوسف محمود ومحمد فارس محمود، تأثير تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والإدارية على القرارات المحاسبية في المنشآت الصناعية، بغداد، مجلة الاقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد 76، العام 2004م. ص424

وقد اختلفت الآراء بشأن مفهوم التكاليف المشتركة أو التكاليف غير المباشرة في الكتابات المحاسبية مما دعي إلى بيان مفهوم هذه التكاليف بما يخدم هدف البحث، فيما يتعلق بالأنظمة التقليدية واستخدام التكلفة على أساس النشاط باعتبارها من النظريات الحديثة وهذا المدخل يساهم في التغلب على هذه الثغرات وتحقيق فعالية تخصيص التكاليف المشتركة. وتكمن الأهمية في هذا النوع من التكاليف في تحقيق الأهداف العامة لمحاسبة التكاليف حيث أصبح مستقراً أن هناك ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة التكاليف وهي:

1. توفير بيانات لازمة تقيّد في تقييم الإنتاج وإعداد قائمة المركز المالي وتحديد تكلفة النشاط.
2. توفير المعلومات التي تمكن الإدارة من التخطيط السليم والرقابة على عمليات المنشأة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

وهذا ما أكد عليه الكثير من الباحثين في الكتابات المحاسبية والتي يمكن إجمالها في قياس أو تحديد تكلفة المنتج، والرقابة على التكاليف، وكذلك مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات التي تساهم بدرجة كبيرة في تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة، على الرغم من أن هذه السياسات قد تخضع لعوامل إقتصادية والتي تكون في الغالب خارجة عن سيطرة المنشأة.

3. توزيع الأعباء الإضافية على مراكز التكلفة، بغرض تحميل وحدة الإنتاج بنصيبها العادل من التكاليف الكلية سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة وصولاً للتسعير العادل لها. يمكن تقسيم التكاليف الإضافية إلى:

أ. التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة، وهي تلك البنود التي تخص كل مركز إنتاج أو مركز خدمة، مثل أجور الملاحظين أو المساعدين واهلاك الآلات. (1)

ب. التكاليف الصناعية غير المباشرة العامة وهي تلك البنود التي يستفيد من خدماتها أكثر من مركز واحد من مراكز التكاليف، مثل فاتورة الكهرباء. (2)

ولا تجد محاسبة التكاليف صعوبة في أي إجراء من إجراءاتها أو خطوة من خطواتها بقدر ما تجده في إحتساب نصيب وحدة النشاط من التكاليف غير المباشرة كعنصر من عناصر تكلفتها ويرجع السبب في ذلك إلى أن بنود هذه التكاليف كثيرة ومتعددة، وأن كل بند من هذه البنود لا يمت بصفة خاصة لوحدة أو لوحدات نشاط معينة.

(1) محمد مصطفى الجبالي وفرح لطفي الرفاعي، مرجع سابق، ص 96

(2) يوسف محمود ومحمد فارس محمود، مرجع سابق، ص 424

ثانياً :اقسام التكاليف المشتركة:

هناك نوعين للتكاليف المشتركة هما:

1. التكاليف الخاصة التي يمكن ربطها وتخصيصها على مركز معين دون غيره، وهي المواد واللوازم التي تصرف خصيصاً لمركز معين.
2. التكاليف العامة المشتركة وهي التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها على مركز واحد، لأنها تخص أكثر من مركز وأن نصيب كل مركز فيها غير معروف بدقة مثل الإيجار ويقوم محاسب التكاليف بإتباع أسلوبين لتحديد التكاليف غير المباشرة "وخاصة المتغير منها" وهما:

أ - الحصر الفعلي

وفقاً لهذا الأسلوب يتم معرفة كل بنود التكاليف الفعلية من واقع البيانات التاريخية لكل فترة زمنية، ولا يتسنى لمحاسب التكاليف ذلك إلا إذا انتظر حتى نهاية الفترة الزمنية الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة في تحديد تكلفة المنتج أو العمليات الإنتاجية بعد الإنتهاء منها مباشرة، مما يفقد محاسبة التكاليف أحد أهدافها الرئيسية في تقديم البيانات المختلفة عن قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف فور طلبها من الجهات الإدارية. (1)

ب - وضع التقديرات

وفيه يلجأ المحاسب إلى وضع التقديرات لإستناداً على عدة إعتبارات عند عملية التقدير وتمثل في البيانات التاريخية الفعلية، والتغير في كل من أسعار المواد وحجم الإنتاج، بالإضافة إلى التعديلات التي قد تطرأ على وسائل الإنتاج، والفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وشبه المتغيرة. (2)

ويرى الباحث أنه في ضوء التعريفات السابقة فإنه يمكن صياغة تعريف شامل للتكاليف غير المباشرة بأي من مسمياتها سواء العامة أو المشتركة بأنها تلك المصاريف التي يتم إنفاقها على العمليات الإنتاجية من خلال مراحل الإنتاج في سبيل الحصول على منتج أو خدمة معينة.

ثالثاً :الصعوبات المترتبة على تخصيص التكاليف غير المباشرة:

لما كانت التكاليف الصناعية غير المباشرة كثيرة ومتعددة لذلك يوجد العديد من الصعوبات في تخصيص التكاليف غير المباشرة نذكر منها:

(1) خميس أحمد، دراسات في محاسبة التكاليف، مصر، كلية التجارة ، مكتبة عين شمس، 2008م. ص23

(2) خميس أحمد، مرجع سابق، ص23

صعوبة ربط تلك العناصر بنوع معين من الإنتاج، نظراً لعمومية هذه العناصر والرقابة لتلك العناصر، وكذلك صعوبة كشف الانحرافات الحادثة وصعوبة التخطيط.⁽¹⁾

رابعاً: خصائص التكاليف الصناعية غير المباشرة:

لما كانت هناك صعوبة في قياس نصيب وحدة المنتج من التكاليف غير المباشرة فإن هذه التكاليف تتميز بخصائص عدة وهي:

1. أنها تكاليف عامة.
2. صعوبة الربط بينها وبين وحدات المنتج النهائي.
3. تنوع وتعدد بنودها.
4. إرتباط عناصر التكاليف غير المباشرة بعنصر الزمن.
5. اختلاف أسس ومعدلات تحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز ووحدات التكلفة.

خامساً: المبادئ العلمية للمحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الصناعية :

على الرغم من الصعوبة التي يواجهها محاسب التكاليف عند تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج إلا أن تحميل هذه التكاليف يستند للمبادئ العلمية التالية⁽²⁾

1. مبدأ التحميل:
وهو أن يتحمل المنتج بنصيبه من التكاليف اللازمة والضرورية لإتمام الإنتاج.
2. مبدأ الاستفادة:
ويعتمد على مقدار الاستفادة من خدمات هذا العنصر عند عملية التحميل.
3. مبدأ الاقتراب من المباشر:
أي العمل على تحويل التكاليف غير المباشرة إلى مباشرة والتي يسهل تحميلها على المنتج النهائي.
4. مبدأ القدرة على الدفع وتحمل الأعباء:

⁽²⁾ الجبالي، مرجع سابق، ص 475.

⁽²⁾ محمد، الفيوم محمد 'تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة مع استخدام ورقة عمل الكترونية، الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد الثامن والعشرين، العدد الثاني 1999، ص 63

يقوم هذا المبدأ على أساس قدرة الإدارات أو الأقسام على تحمل نصيب أكبر أو أقل من النفقات غير المباشرة، لذا يتم الربط بين عناصر النفقات غير المباشرة والدخول المستمدة من كل فرع من النشاط.

5- مبدأ أن لكل عنصر تكلفة مركز تكلفة:

لابد من توزيع جميع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة المستفيدة من خدمات هذا العنصر سواء كانت مراكز رئيسية أو مراكز مساعدة.

المبحث الثاني

أنظمة التكاليف التقليدية

أولاً : مفهوم أنظمة التكاليف التقليدية المستخدمة لحساب تكلفة المنتج:

بدأ ظهور الأنظمة التقليدية منذ نهايات القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة والإنتاج كبير الحجم، وتلبية إحتياجات التقارير المالية الخارجية، و تطورت هذه النظم بما يتلاءم وتلبية إحتياجات الإدارة إلى المعلومات لاتخاذ القرارات في تلك المنشآت الصناعية الكبيرة ذات الإنتاج الكبير، الذي يقوم على تقسيم سلوك التكلفة إلى متغيرة وثابتة.

لذلك يقسم البعض أنظمة التكاليف لحساب تكلفة المنتج إلى ثلاثة أنظمة:

1. نظرية التكاليف الكلية أوالإجمالية.

2. نظرية التكاليف المتغيرة وإلحدية.

3. نظرية تكاليف الأنشطة.

أما معظم الباحثين فقد قسم نظم التكاليف إلى نظم تقليدية ونظم حديثة، اما التقليدية فهي المتمثلة في:

1. نظرية التكاليف الكلية أوالإجمالية.

2. نظرية التكاليف المتغيرة وإلحدية.

3. نظرية التكاليف المستقلة.

اما الحديثة فهي المتمثلة في نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC. لذلك يمكن القول أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على الإنتاج. أما التكاليف غير المباشرة تحمل على المنتجات وفق الخطوات التالية:

أ. حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ب. تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة.

خ. توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام إحدى الطرق الأربعة والتي سيأتي توضيحها لاحقاً.

د. تحميل تكاليف مراكز الإنتاج على وحدات التكلفة (المنتجات) بأستخدام معدلات التحميل (ساعات العمل المباشر، المواد المباشرة، الأجر المباشرة، ساعات دوران الآلات).

ثانياً: النظريات التقليدية :

تنقسم النظريات التقليدية الى عدة نظريات منها :

أ- نظرية التكاليف الكلية أو الإجمالية: Full Costing System

ويقصد بالتكاليف الكلية كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة، أي كافة التكاليف الإنتاجية تحمل على الوحدات المنتجة، أما التكاليف التسويقية والإدارية فتحمل على الوحدات المباعة، وحجة هذا التحميل أن كل التكاليف حصلت من أجل النشاط الذي يصير ملتزماً بتحملها كاملة.⁽¹⁾ أي أن الإطار العلمي للنظرية يدعو إلى تحميل جميع عناصر التكاليف بتكاليف الوحدات المنتجة أي النشاط الإنتاجي أو الوحدات المباعة، أي النشاط البيعي. حيث يستوي في ذلك التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وذلك لأن التكاليف الثابتة تساهم في تنفيذ النشاط الإنتاجي حكمها في ذلك حكم التكاليف المتغيرة. ويرى البعض أن نظام التكاليف الكلية هو الأكثر استخداماً في الحياة العملية من قبل المنشآت الصناعية، ووفقاً لهذه النظرية فإن جميع عناصر التكاليف سواء أن كانت ثابتة أو متغيرة هي ضرورية للقيام بالعملية التصنيعية، وبالتالي فلا بد من أن تتحمل كل وحدة منتجة بنصيبها من هذه التكاليف. فالوحدة المنتجة يجب أن تحمل بالمواد الخام التي دخلت في تصنيعها (المواد المباشرة)، وبأجور العمال القائمين مباشرة على عملية التصنيع (العمل المباشر)، كما يجب أن تتحمل بجزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل ايجار المصنع وإهلاك الآلات والصيانة وغيرها⁽²⁾.

ويرى أنصار هذه الطريقة بأنها تتمتع بالمزايا التالية:

1. تحميل جميع المصاريف الفعلية التي أنفقت على المنتجات طالما أنها نشأت وساهمت في عملية الإنتاج.
2. تتفق هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وبالتالي فهي الأقدر على تحديد نتيجة نشاط المشروع.
3. كما أن هذه النظرية تتفق مع مبدأ التغطية حيث أن سعر البيع للوحدة المنتجة لا يقل بأي حال عن التكلفة الإجمالية، وبالتالي فهي تساعد على تحديد السياسات السعرية في الفترة طويلة الأجل.
4. تحديد السياسات والخطط في الفترة طويلة الأجل والمتعلقة بتطوير الإنتاج وزيادة الطاقة الإنتاجية.

ورغم المزايا التي ذكرت إلا أن هذه النظرية تعرضت لكثير من الانتقادات منها:

(1) بليغ محمد توفيق، محاسبة التكاليف، مصر، مكتبة الشباب، 1985م، ص56

(2) فكري عبد الحميد عشاوي، المدخل لدراسة محاسبة التكاليف، مكتبة عين شمس، مصر، 1999م، ص112

1. أن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير بتغير حجم الإنتاج وبالتالي فإن متوسط تكلفة الوحدة غير ثابت.
2. التكاليف الثابتة ترتبط بتكلفة الطاقة الإنتاجية، وتتعلق بعامل الزمن ولا يمكن ربطها بشكل مباشر بالإنتاج.
- 3- عدم المقدرة على تحديد تكلفة المنتجات بشكل صحيح وخاصة في حالة تعددها، نتيجة لإستخدام معدلات تحميل تقديرية وغير دقيقة في توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- 4- لا تساعد الإدارة في تخطيط الأسعار ورسم السياسات المختلفة والإختيار بين البدائل المتعددة في الفترة قصيرة الأجل وفي ظروف الكساد والمنافسة الشديدة.
- 5- تؤدي إلى تحميل نفقات الطاقة غير المستغلة على وحدات الإنتاج، حيث تعتبر من قبيل الخسائر وليست النفقات، وهذا بدوره يؤدي إلى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها.
- 6- أن العمل الشامل هو معدل إجمالي يؤدي إلى دمج الأنواع المختلفة من عناصر التكلفة غير المباشرة في رقم واحد وهذا أمر غير سليم.
- 7- في ظل هذه النظرية يتم تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بناءً على أحكام اجتهادية حيث يتأثر بالرأي الشخصي ولا تستند على أسس علمية.⁽¹⁾

ب- نظرية التكاليف المباشرة: Direct Costing System

- تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، بينما لا تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية على وحدات المنتج النهائي.
- وتستند هذه النظرية على عدة اعتبارات أساسية أهمها ما يلي:
1. تحليل عناصر التكاليف من حيث طبيعتها (إنتاجية، تسويقية، إدارية، وتمويلية).
 2. ربط عناصر التكاليف السابقة بوحدات المنتج النهائي وتقسيمها تبعاً لذلك إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.
 3. تحميل التكاليف المباشرة فقط على وحدات المنتج النهائي.
 4. يتم مقابلة التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج بالإيرادات الناتجة من بيعها والفرق فائض الإيرادات.
 5. تحمل التكاليف غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر، ويتم تغطيتها من فائض الإيرادات.

(1) عشاوي، مرجع سابق، ص 129.

6. يتم تقييم المخزون سواء من الوحدات التامة أو الوحدات تحت التشغيل على أساس التكلفة المباشرة.⁽²⁾

وكما هو واضح فإن النظرية استطاعت أن تتغلب على صعوبة توزيع التكاليف غير المباشرة، وسهولة حساب تكلفة المنتجات وتحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف. وتتفق مع المبدأ العام السائد في مجال تبويب التكاليف حيث أن التكاليف المباشرة هي تكاليف يجب أن يتم التأكد من تغطيتها، وتتميز هذه النظرية بالسهولة في التطبيق عند تحديد تكاليف الوحدات المباعة والمنتجة.

ويعتري هذه النظرية الكثير من القصور لذلك وجهت إليها الكثير من الانتقادات منها: (1)

1. أن تحميل التكاليف غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر ما هو إلا تهرب من كيفية معالجتها، ولا تعتبر حلاً لها.

2. كذلك تقييم المخزون السلعي بالتكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تضليل في قيمة الأرباح المحققة، لأن التكاليف غير المباشرة ستحمل على الوحدات المباعة.

3. أن تحميل التكاليف غير المباشرة على أنها أعباء عامة ترحل جميعها لحساب الأرباح والخسائر يلغي تماماً فكرة التقسيم الوظيفي لعناصر التكاليف، بما لا يمكن إدارة المشروع من قياس تكلفة الوظائف الأساسية للمشروع وبالتالي الرقابة عليها عند المنبع.

لذلك نجد أن هذه النظرية لا تمكن من تحديد التكلفة السليمة لوحدات المنتج نظراً لعدم تحميلها بما يخصها من التكاليف غير المباشرة، كذلك وجود الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد التكاليف غير المباشرة يدحض الرأي القائل بوجود صعوبات في تحميل مثل هذه التكاليف.

وتتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في أن هذه النظرية تعطي تقيماً غير صحيح لمخزون آخر المدة، كما أنها لا تمكن من تحديد التكلفة السليمة للمنتج لأنه يوجد تكاليف استفاد المنتج منها وقد تم تجاهلها.

ج- نظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية: Variable Costing System

يقوم هذا النظام على اعتبار أن التكاليف الصناعية الثابتة هي تكلفة فترة، أي تعتبر نفقة تحمل بالكامل على قائمة الدخل وبغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة أو المباعة، أما بالنسبة للتكاليف الصناعية المتغيرة والتي تتألف من المواد المباشرة والعمل المباشر وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتغيرة فتحمل على الإنتاج تحت التشغيل عند صرفها للإنتاج، ثم يتم تحميلها بعد الإنتهاء من

(2) سالم منير محمود، محاسبة التكاليف - المبادئ العلمية والعملية، الدار الجامعية، 1999م. ص 89

التصنيع إلى البضاعة تامة الصنع، وأخيراً يجري تحويل الجزء الخاص بالبضاعة المباعة كمصروف إلى قائمة الدخل. أما الجزء المتبقي من البضاعة (مخزون آخر المدة) فيتم إظهاره بالميزانية ويكون محملاً بالتكاليف الصناعية المتغيرة فقط دون التكاليف الصناعية الثابتة.⁽¹⁾ وتتمشى هذه النظرية مع الفرض العلمي القائل بأن البند المتغير يبدأ مع النشاط ويستمر باستمراره وينتهي بانتهائه، وهو بذلك يبتدئ من نقطة الصفر مع صفر الإنتاج ويرتفع خطه من هذه النقطة مع أول وحدة من النشاط. وتطبيق هذه النظرية يعتمد على مجموعة من الأسس والتي تم الاعتماد عليها في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وهي:

1. تحميل الوحدات بالتكاليف الصناعية المتغيرة.
 2. يدخل في تحديد تكلفة المبيعات كل من التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدات المباعة والتكلفة التسويقية وكذلك التكلفة التسويقية غير المباشرة المتغيرة.
 3. يحسب مجمل الربح بالفرق بين إيرادات المبيعات والتكلفة المتغيرة للوحدات المباعة.
 4. أما صافي الربح فهو عبارة عن مجمل الربح مطروحاً منه التكاليف الصناعية والتسويقية الثابتة، وكذلك التكاليف الإدارية.
 5. يتم تسعير المنتجات على أساس التكاليف المتغيرة (صناعية وتسويقية) مضافاً إليها هامش الربح.
 6. عند تساوي التكاليف المتغيرة مع إيرادات المبيعات تتحقق مبيعات التعادل ويختلف كل من نظام التكاليف الكلية والمتغيرة في طريقة عرض قائمة الدخل، حيث تظهر قائمة الدخل طبقاً لنظام التكاليف المتغيرة مبدئياً بالمبيعات مطروحاً منها التكاليف الصناعية المتغيرة والخاص بالبضاعة المباعة والمصاريف الإدارية والبيعية المتغيرة لنصل إلى إجمالي هامش المساهمة أو ما يسمى بالربح الحدي. ثم تطرح كامل التكاليف الصناعية الثابتة والمصاريف البيعية والإدارية الثابتة الخاصة بالفترة لنصل إلى صافي الربح أو الخسارة.
- نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى نظرية التكاليف الكلية، وخاصة في فترة الكساد العالمي عام 1930، ظهرت الحاجة إلى ضرورة دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة وحجم الإنتاج وتبويب النفقات استناداً إلى نفقات ثابتة ونفقات متغيرة.
- وتبعاً لهذه العلاقة ظهرت نظرية جديدة عرفت بنظرية التكاليف المتغيرة وقد سميت هذه النظرية بنظرية التكاليف المتغيرة حيث تقوم على الأسس التالية:

⁽¹⁾ أبو نصار محمد محمد، المحاسبة الإدارية. ، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2005، ص520

1. دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة للمشروع وحجم الإنتاج وتقسيم هذه العناصر على نوعين تكاليف متغيرة حيث تتغير مع تغير حجم الإنتاج، وتكاليف ثابتة حيث ترتبط بالطاقة الإنتاجية المتوفرة في المنشأة.

2. إعتبار النفقات المتغيرة فقط من مكونات تكلفة الإنتاج، بينما النفقات الثابتة أعباء زمنية يتم فصلها وتحميلها في نهاية الفترة المحاسبية على حساب الأرباح والخسائر.

3. تقويم مخزون الإنتاج سواء التام أو غير التام آخر الفترة بتكلفة الإنتاج المتغيرة.⁽¹⁾
ويرى مؤيدو هذه الطريقة بأنها تتمتع بالمزايا التالية:

1. يجري تحميلها بالكامل على حساب الأرباح والخسائر دون تحميلها على تكلفة المنتجات وتكلفة المخزون غير المباع آخر الفترة.

2. تمكن الإدارة نسبياً من وضع معدلات تحميل حكميه لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكلفة المنتجات المختلفة.

3. تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية والرقابة وتحديد الأسعار واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

4. تبويب النفقات الإنتاجية حيث أن التكلفة المتغيرة بالنسبة لوحدة الإنتاج تكاد تكون ثابتة.

5. تمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التي من شأنها تخفيض التكاليف المتغيرة.

6. كذلك تطبيق هذه النظرية يوفر قاعدة راسخة من بيانات التكاليف التي يمكن أن تعتمد إدارة المنشأة عليها في إجراء العديد من الدراسات الاقتصادية والمالية.

أما الانتقادات التي وجهت لهذه النظرية فهي:

1. نتيجة لإستخدام أحد عوامل الإنتاج مثل أعباء الاستهلاك للأصول الثابتة، لذلك لا بد من اعتبار بعض النفقات الثابتة جزءاً من تكلفة الإنتاج.

2. الاختلاف في تحميل المصروفات التي تأخذ شكل شبه المتغيرة مثل مصروفات الصيانة.

3. لا تساعد في اختيار السياسات البديلة خلال الفترة طويلة الأجل.

(1) أبو نصار، مرجع سابق، ص 524.

د - نظرية التكاليف المستغلة: Absorption Costing System

يعتبر هذا النظام حلاً وسطاً بين النظريات السابقة عند معالجة التكاليف الثابتة، ويرى أن نظام التكاليف المستغلة هو أمتداد لنظام التكاليف الكلية، حتى أن البعض يعتبرهما نظام واحد. ففي حالة تساوي عدد الوحدات المنتجة مع الطاقة التشغيلية المتاحة للمنشأة، فإن النظامين يكونان متماثلين تماماً في عملية إعداد قائمة الدخل وتقييم مخزون آخر المدة، حيث تحمل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة.

أما في حال كون عدد الوحدات المنتجة أقل من الطاقة التشغيلية المتاحة فإن ذلك يؤدي إلى الإختلاف بين النظامين في طريقة إحتساب حصة الوحدة المنتجة من التكاليف الصناعية الثابتة. فطبقاً لنظام التكاليف الكلية فإن حصة الوحدة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، حيث ترتفع في حالة إنخفاض عدد الوحدات المنتجة وتتنخفض عند زيادة عدد الوحدات المنتجة سنوياً.

أما طبقاً لنظرية الطاقة المستغلة فإن حصة الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة تبقى ثابتة على الرغم من التغير في عدد الوحدات المنتجة، مع تغيرها في حالة التغير في إجمالي التكاليف الصناعية الثابتة السنوية. وفي حال عدم إستغلال المنشأة لكامل الطاقة الإنتاجية المتاحة أو المخطط لها فإن ذلك يؤدي لانحراف غير مفضل يطلق عليه انحراف حجم الإنتاج، ويعتبر هذا الانحراف هدراً للطاقة المتاحة للمنشأة وعدم قدرة الإدارة على إستغلال الطاقة المتاحة لديها ويجري تحميله لقائمة الدخل كمصروف فترة تحت بند انحراف حجم غير مفضل.

إن نظرية التكاليف المستغلة تعتمد بصفة أساسية على نظرية التكاليف الحدية في تصنيفها لعناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة مع تحميل وحدة المنتج بالتكلفة المتغيرة وبنصيبها من التكاليف الثابتة للطاقة المستغلة في الإنتاج، أما غير المستغل فيعتبر تكاليف فترة يحمل على حساب الأرباح والخسائر، حيث يخصم من مجمل الربح.⁽¹⁾

وتعتبر نظرية التكاليف المستغلة أعدل النظريات التحميلية من بين النظريات التقليدية ويؤيد استخدامها في جميع القطاعات والأنشطة بما يلي:

1. أتفاقها مع مبدأ الاستفادة.
2. طالما أن الجزء المستغل من الطاقة القصوى المتاحة يتغير مع تغير حجم النشاط الفعلي زيادة ونقصاً، فإن الجزء من التكاليف الثابتة الذي يقابل الجزء المستغل يكون أيضاً متغيراً، صعوداً أو هبوطاً وعلى ذلك فإن الأمر ينتهي في مجموعة بأن الحجم المحقق من النشاط يتحمل بمجموعة من

(1) حسبو هشام أحمد، محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم أساسية، مصر، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1997. ص123

تكاليف متغيرة منها تلك التكاليف المتغيرة المعروفة أصلاً وذلك الجزء من التكاليف الثابتة الذي يقابل القدر المستغل من الطاقة.

3. استطاعت النظرية أن تتمشى مع نظرية مرونة التكاليف وفلسفة نظرية التكاليف المتغيرة ومضمونها في أن النشاط لا يتحمل فعلاً إلا بالتكاليف الخاصة به، والتي تتأثر بحجمه هبوطاً أو صعوداً في إطار مسؤوليته عن هذه التكاليف. كذلك استطاعت أن تتمشى مع فلسفة نظرية التكاليف الكلية في عدم إهمال التكاليف الثابتة كلية وفي الاعتراف بها كتكاليف للنشاط وليس كأعباء عامة على الشركة.

4. تقتضي هذه النظرية دقة قياس الطاقة المستغلة فعلاً في النشاط وتعيين الجزء من التكاليف الثابتة المقابلة لهذا الجزء المستغل. بالإضافة إلى القيام أصلاً بدقة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تتعلق بالطاقة القصوى المتاحة.

5. تقتضي هذه النظرية معرفة حجم الأعطال وأوقات التوقف والأعطال المؤقتة التي تفرضها الظروف الطبيعية للعمل.

6. تبعاً لهذه النظرية فإن المخزون السلعي يقيم بالتكاليف المستغلة الخاصة به، ومعنى ذلك أن جزءاً محدوداً من التكاليف الثابتة يسمح بجرده مع هذا المخزون السلعي وترحيله إلى الفترة القادمة. في حين أن الجزء الباقي من جملة التكاليف الثابتة يتكون من شقين: الأول وهو ما تحملت به الوحدات المباعة من النشاط في مقابل القدر الذي إستغله من الطاقة القصوى المتاحة، وقد خصم هذا الجزء ضمن التكاليف المستغلة لهذه الوحدات المباعة من إيراداتها، أما الشق الآخر فيمثل الجزء غير المستغل من الطاقة القصوى المتاحة ويكون عبئاً على صافي الأرباح والخسائر.

لذلك تعتبر نظرية التكاليف المستغلة أكثر النظريات ملائمة فهي لا تنقل الجزء غير المستغل من التكاليف الثابتة عبئاً على عاتق المستهلكين عند تحديد أسعار السلع الضرورية، وكذلك فهي تسمح بإبراز بند جديد في القوائم حيث يظهر الأعباء المقابلة لعدم الاستغلال الكامل للطاقات الإنتاجية المتاحة وهي الطاقات العاطلة أو الفائضة التي تحتاج إلى دراسة وافية لاستيعابها والإستفادة منها ومراعاة ذلك عند إعداد المخططات الجديدة، ومن ناحية أخرى فهي تبرز الإستغلال الذي يتضمن ذلك الحجم من الطاقة القصوى الذي تستلزمه بصفة ضرورية العمليات المقررة لتحقيق حجم النشاط المطلوب طبقاً للأصول الفنية والظروف التنظيمية السائدة⁽¹⁾.

(1) منجز نواف والدليمي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع ، 2002. ص92

والانحراف عن البرنامج المخطط إذا ما كان هذا البرنامج المخطط يسعى للاستغلال الكامل للطاقة.

ومع كل المزايا التي ذكرت فقد تعرضت هذه النظرية للانتقادات التالية:

1. صعوبة قياس الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة وغير المستغلة في كل مركز من مراكز الإنتاج والبيع المختلفة وتغير مسؤولياتها من فترة لأخرى.
2. تؤدي إلى تحميل مخزون آخر المدة بالمصاريف الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة.
3. لا تساعد على التخطيط والرقابة وتحديد الأسعار والمفاضلة بين البدائل المختلفة في الفترة قصيرة الأجل.

خلاصة القول أنه لا زال يعتري هذه النظرية النقص في التحميل الدقيق لقيمة المنتج نتيجة لصعوبة قياس الطاقة المستغلة في كل من مستوى الإنتاج ومستوى البيع. وأن مجمل الربح يختلف باختلاف نظريات التكاليف المتبعة، أما صافي الربح فلا يتغير في النظريات الأربعة التي ذكرت.

ثالثاً: أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى نظريات التكاليف التقليدية:

نظام التكاليف المتغيرة أو الإجمالية يعتبر التكاليف غير المباشرة جزءاً من تكلفة المنتج، لذلك تتم مراعاتها في تقويم تكلفة المبيعات وتقويم المخزون السلعي بما يتلاءم ومتطلبات إعداد التقارير المالية الخارجية، ولكن يؤخذ على هذا النظام أن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج لا تتم وفق علاقة السبب والنتيجة، بل توزع بطريقة اجتهادية تحكمية وبالتالي فهي غير موضوعية، مما يؤدي إلى الحصول على بيانات وتكاليف غير دقيقة، تؤدي إلى قرارات إدارية خاطئة، خاصة في مجال تسعير المنتجات والدخول في المناقصات وتحديد مزيج المنتجات.

أما نظام التكاليف المتغيرة أو الحدية فإنه يقسم التكاليف غير المباشرة إلى جزء متغير يدخل في تكلفة المنتج، وإلى جزء ثابت يدخل في تكلفة الفترة ويقفل في قائمة الدخل، وتتم هذه المعالجة اعتقاداً بأنها تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات، خاصة في الأجل القصير. ولكن يؤخذ على هذا النظام أنه يتجاهل تأثير التكاليف الثابتة رغم ازدياد نسبتها وأهميتها في البيئة الصناعية والإدارية المعاصرة، مما يجعل تجاهلها يؤدي إلى معلومات تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرارات في الأجل الطويل.

ولابد من تعديل نظام التكاليف التقليدي، وذلك بأن تحلل التكلفة العائدة لمراكز الخدمات الإنتاجية إلى تكلفة متغيرة وثابتة، وأن تحمل لمراكز الإنتاج باستخدام معدلات التحميل التحليلية والفعلية لهذا المركز عند استخدام مدخل التكلفة الكلية، والاعتماد على الطاقة المتاحة، عند استخدام مدخل التكاليف المستغلة. إن استخدام نظام محاسبة التكاليف لمجرد التوافق مع المبادئ المحاسبية أدى إلى زيادة واستفحال المشاكل عند استخدامه في أعمال التشغيل اليومية وتحديد التكلفة الخاصة بها وتحول تكلفة العمل المباشر وغالبية التكاليف غير المباشرة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ونظم الإنتاج الآلية إلى تكاليف ثابتة وذلك لسببين:⁽¹⁾

أ- تحول العمليات الإنتاجية من العمل اليدوي إلى العمل الآلي.

ب- انخفاض نسبة تكلفة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف، بحيث أصبحت تمثل نسبة بسيطة من إجمالي التكاليف وذلك عما كانت عليه من قبل في السنوات الماضية.

كذلك فإنه في ظل الطرق التقليدية نجد ان التكاليف الصناعية هي التي تحمل على المنتج فقط، أما مصاريف البيع والمصاريف الإدارية فجميعها تعامل على انها مصاريف فترة، ولا تحمل على تكلفة المنتج، على الرغم من أنه هناك الكثير من المصاريف غير الصناعية هي أيضاً جزء من الإنتاج.

ويرى الباحث أن مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة لا تكمن في استخدام معدلات التحميل التحليلية فحسب، ولا يشكل ذلك حلاً إذ أن متوسط تكلفة الوحدة يتغير من فترة لأخرى تبعاً للوضع الاقتصادي وفترات الازدهار والانكماش، وذلك لاختلاف معدلات التحميل وبالتالي يضعف عملية الاعتماد على هذه البيانات في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والمتعلقة بتقويم الأداء والتسعير.

ما سبق نخلص إلى أن هناك مدخلين لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة، هما المدخل التقليدي والذي تم التعرف عليه في الفصل الأول، والمدخل الحديث وهو الذي سيتم توضيحه في الفصل التالي (ABC) مدخل التكاليف المبنية على أساس الأنشطة فالمدخل التقليدي هو مدخل المحاسبة على أساس المنتجات، حيث يرتبط بالبيئة الصناعية التقليدية التي تتصف بكثافة استخدام العنصر البشري في أداء النشاط، وانخفاض درجة استخدام الماكينة .

أن الطرق التقليدية تمتاز بالسهولة والوضوح، وإن كانت ملائمة في ظل منتجات قليلة إلا أنها قد لا تكون ملائمة في ظل منتجات مشتركة متعددة ومنتجات فرعية وفي ظل تقدم تكنولوجي مستمر. كما أن ما جاءت به لمعالجة مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج يجنبها النقد.

(1) جبر إبراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، ص112

لذلك يرى الباحث أنه لا بد من التوجه إلى استخدام أنظمة تكاليف جديدة تعتنى بالتكاليف غير المباشرة، وإنتاج الحجم الكبير، والتنوع في المنتجات، وهذه من شأنها أن تؤدي بدورها إلى توزيع دقيق للتكاليف غير المباشرة واتخاذ قرارات رشيدة، وتجنب الانتقادات التي تم الإشارة إليها، والتي تركزت على قصور المعلومات التي توفرها تلك الطرق للإدارة بسبب عدم وجود أو ضعف علاقة السببية بين وحدة النشاط وما استنفدته هذه الوحدات من موارد، وكذلك عدم دقة قياس تكلفة وحدة النشاط نتيجة عدم ارتباط التكاليف الموزعة والمخصصة بالموارد المستخدمة في النشاط. علمنا بأنه مازالت هناك الكثير من الشركات التي لا تزال تستخدم الطرق التقليدية عند حساب تكلفة وحدة المنتج.

الفصل الأول

التكاليف المشتركة والأنظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات
يحتوى على المبحثين الآتيين:

المبحث الأول : التكاليف المشتركة

المبحث الثانى : الأنظمة التقليدية لحساب تكلفة المنتجات

المبحث الاول

مفهوم ودوافع واهداف وخصائص التكلفة على اساس النشاط

على الرغم من أهمية المدخل التقليدي لنظم التكاليف وما تنتجه من معلومات تكاليفية عن أنشطة وعمليات المنظمة بغض النظر عن طبيعتها وهدفها وشكلها القانوني إلا أن معلومات هذه النظم أصبحت غير ملائمة لترشيد القرارات الإستراتيجية للمنظمات نتيجة مجموعة من الانتقادات المصاحبة لنظم التكاليف التقليدية والتي من أهمها ضعف عملية تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المستندة إلى مجموعة من أسس التوزيع والتحميل المبنية على ساعات أو تكلفة العمل البشري الذي تضاعلت تكلفته نتيجة للتحويل إلى الآلية. فضلاً عن خضوع هذه الأسس المالية للحكم والاجتهاد الشخصي الأمر الذي يقلل من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج وأيضاً في تسعير المنتجات المتعددة والمستفيدة من هذه التكلفة. هذا بالإضافة إلى الفشل في تفهم الأنشطة المسببة لهذه التكاليف باعتبارها جوهر العلاقة السببية بين تكاليف الإنتاج وبين ما يستهلك من موارد بالإضافة إلى ذلك تغير بيئة التصنيع وأدواته وزيادة درجة المنافسة، والتعقد التكنولوجي في بيئة الأعمال عموماً. وللتغلب على القصور الناتج من استخدام النظريات التقليدية انتهى الأدب المحاسبي التكاليفي إلى وجود مدخل حديث يعمل على إنتاج معلومات تكاليف أكثر دقة وأكثر موضوعية وعدالة وأطلق عليه التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC).

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود بأفضل المعلومات والتي بدورها تساعد الإدارة في تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة. فاستخدام ساعات العمل المباشرة لا تعتبر المقياس الجيد الذي يسبب التكلفة الحديثة في الأقسام. ولكن لنجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يجب أن يدعم بقوة من الإدارة العليا وكذلك تعميم وتطبيق هذا النظام يعتبر مسؤولية مشتركة من جميع مستويات الإدارة.

أولاً : مفهوم مدخل التكلفة على أساس النشاط:

هو ذلك المدخل القادر على الربط بين التكاليف والأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة.⁽¹⁾

(1) رشيد الجمال و محمد عبد الغنى ، محاسبة التكاليف المتقدمة، الاسكندرية، الطبعة الأولى، الوفاء للنشر والتوزيع، 2012. ص107

يعرف بأنه إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس . (1)

و يقصد بمدخل التكلفة على أساس النشاط أنه ذلك المدخل الذي يفترض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة وأن المنتجات هي التي تتحمل تكلفة هذه الأنشطة حسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين. ويعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة، وتقسّم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات، تحمل بداية على الأنشطة التي تتسبب فيها تلك المنتجات، ثم يلي ضرورة تخصيص تلك الأنشطة على المنتجات بتحديد درجة استفادتها من تلك الأنشطة.

أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يمثل إطاراً مستحدثاً لمحاسبة التكاليف ينصب اهتمامه على قياس التكلفة في إطار علاقة عناصر التكاليف بالمدخلات أكثر من علاقتها بالمخرجات، وبالتالي فهو نظام للمعلومات التكاليفية الذي يقوم على تجميع وتشغيل بيانات التكاليف للمنظمة سواء المتعلقة بالأنشطة أو المنتجات وذلك عن طريق تحرير الأنشطة كمدخلات للعمل وتتبع تكاليفها عن طريق مسببات تكلفة مناسبة تمهيداً لتخصيص هذه التكاليف على المنتجات باستخدام تكلفة مناسبة أخرى.

ثانياً : دوافع العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط:

أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى الأنظمة التقليدية والمتبعة في توزيع وتخصيص التكاليف الإضافية أو التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المشتركة المتعددة والمنتجات الفرعية هي دوافع العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط وتترتب هذه الدوافع في:

أ. تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتدفعها على المخرجات النهائية وظهور هذا الدافع نتيجة لتضائل تكلفة العمل البشري بفعل التحول نحو الآلة في التصنيع مقابل الزيادة في عناصر التكاليف

(1) صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية " الدار الجامعية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ،

المرتبطة بهذه الآلة والتي لا يمكن تبويبها على أنها غير مباشرة كما في المدخل التقليدي للتكاليف فقد انخفضت نسبة كبيرة من التكاليف المباشرة التي تتصف بالدقة في التحميل على المخرجات.

ب. تغيير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الكلية نسبة لزيادة التكاليف غير المباشرة الصناعية في المنتجات لم تعد التكلفة المباشرة هي المكون الأساسي للتكلفة الكلية وبالتالي لم يعد العمل المباشر هو الأساس الملائم لتحميل العناصر غير المباشرة على وحدات الإنتاج الأمر الذي يعنى بوجود مسببات أخرى لتحميل هذه العناصر على هذه الوحدات ولعل أهمها يكمن في حركة المواد وظروف التحديث والتطوير وتعيين المنتجات ورضاء العملاء والموردين وظروف الجودة الشاملة.

ج. زيادة حدة المنافسة العالمية وعلى هذا النحو فرضت الدوافع الحادة في المنافسة العالمية ضرورة وجود واستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط الذي يعمل على تعظيم قدرات المنظمة في مجال خفض التكاليف ومن ثم خفض أسعار منتجاتها، حيث يعتمد التركيز نحو خفض التكاليف في إطار جوهر هذا المدخل على الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع تعظيم أداء الأنشطة التي تقيس قيمته.

د. المعالجة الكلية للتكاليف التسويقية والإدارية على غير النظم التقليدية التي تعتبر التكاليف التسويقية والإدارية تكاليف فترة تحمل على المنتجات إلا أنه في ظل استخدام التكاليف على أساس النشاط تقوم الفكرة على تحميل كل منتج بإجمالي ما يستهلكه من تكاليف الأنشطة المتباينة التي منها النشاطين التسويقي والإداري.

هـ. التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا والتي تمثلت في الأتمتة والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد.

و. الزيادة في التكاليف غير المباشرة والنقص الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات والذي أظهر وظائف جديدة مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية والأبحاث والتطوير وكذلك التدريب المستمر الذي أدى بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة.

ز. عدم قصور محاسبة التكاليف على تسعير المخزون السلعي بل ظهور أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية.

ثالثاً : المفاهيم الرئيسية المستخدمة في نظام التكلفة على اساس النشاط :
أ - الأنشطة

هي مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة ومن أساسيات التطبيق في ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ثم تبويبها في مجموعة متجانسة ويتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، والتعبئة والتغليف، والفحص وغيرها. ونظراً لأن تلك القائمة تشمل المئات من الأنشطة المختلفة لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة⁽¹⁾ ويمكن استخدام معيارين كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة ويكن تصنيفها بحسب تدرجها أختيار العميل.

1. معيار مستوى النشاط: بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، وهو ما يسهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقياً .

2. معيار المسبب لتكلفة النشاط: وحتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب ان يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة (معدل التحميل) المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة ويمكن أن نلقي مزيد من الضوء على هذين المعيارين من خلال التصنيف طبقاً لمستوى النشاط والتصنيف طبقاً لمستوى مسبب التكلفة.

في التصنيف طبقاً لمستوى النشاط يتم تبويب النشاط تحت واحد من أربعة مستويات:

1.أنشطة مستوى وحدة الإنتاج

وهي الأنشطة المتداولة طوال الوقت المنصرم للإنتاج وحدة واحدة كما هو الحال في التكاليف الإضافية المرتبطة بأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج مثل الطاقة، والتكاليف المباشرة على مستوى وحدة الإنتاج كالموارد المباشرة والعمالة المباشرة والعلاقة طردية بين تكاليف الأنشطة وعدد الوحدات.

⁽¹⁾ د. صلاح عطية "مرجع سابق ص 64-70

2. الأنشطة على مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية

وهي تلك الأنشطة المؤداة طوال الوقت المنصرم لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج مثل إصدار أوامر الشراء وتجهيز وتهيئة الآلات لدفعة إنتاجية، الفحص، وجدولة الإنتاج، المناولة. والملاحظ أن التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية تتغير مع التغيير في عدد الدفعات الإنتاجية إلا أنها من ناحية أخرى تكون ثابتة فيما يختص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة إنتاج.

3. الأنشطة على مستوى المنتج

وهي الأنشطة المؤداة كلما كانت هناك حاجة لدعم وخدمة منتجات معينة تقوم المنظمة بإنتاجها بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع مثل أنشطة إدخال تعديلات هندسية، إدخال تطوير على المنتجات، إدخال تحسينات على إجراءات اختبارات جودة المنتجات وغيرها، وتميل هذه الأنشطة وتكاليفها إلى الزيادة مع زيادة عدد المنتجات المختلفة.

4. الأنشطة على مستوى المصنع

وهي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم وخدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل، وهي أنشطة تقدم منافع على مستوى المنظمة، في مجموعها وليس على مستوى منتج بعينه، ومن أمثلتها إدارة المصانع، برامج خدمة البيئة والأمن. أما التصنيف طبقاً لمستوى مسبب في التكلفة قياس تطبيقه في ثلاث مستويات تم ذكرها وهي مستوى الوحدة ومستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية ومستوى المنتج ولا ينطبق في الأنشطة على مستوى المصنع وذلك لاستحالة قياس الطلب من قبل المنتجات على الأنشطة وذلك على مستوى المصنع ككل.

يمكن تبويب الأنشطة على حسب المستوى التدريجي تنقسم إلى ستة مستويات:

- 1- أنشطة عامة مدعمة وهي التي يتم أداؤها لدعم عمليات المنشأة بصفة عامة.
- 2- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات وهي لدعم العمليات الخاصة بكل نوعية من المنتجات.
- 3- أنشطة على مستوى دفعيات الإنتاج وهي يتم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من الإنتاج.
- 4- أنشطة على مستوى وحدة المنتج وهي أنشطة يتم أداؤها لدعم عمليات الإنتاج ويرتبط حدوثها بوحدة المنتج من كل نوع.

5- أنشطة على مستوى الزبون وهي التي لها علاقة مع الزبائن وتشمل أنشطة مثل اتصالات المبيعات.

6- أنشطة على مستوى المؤسسة وهذه يمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع :
أ. أنشطة مدخلات:

وهي التي تتعلق بالاستعداد لصناعة المنتج مثل نشاط البحث والتطوير.

ب. أنشطة العمليات:

وهي التي تختص بتصنيع المنتجات مثل نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات ونشاط التخزين للبضائع.

ج. أنشطة المخرجات:

وهي الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط متطلبات العملاء والقيود على حسابهم.

د. أنشطة إدارية:

وهي التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى مثل الخدمات القانونية.

يمكن تصنيفها من وجهة نظر العميل إلى نوعين:

1. الأنشطة التي تضيف قيمة:

وهي الأنشطة التي تزيد قيمة المنتج من خلال إضافته على قيمة النشاط حيث أنه إذا استبعد هذا النشاط سيؤدي في النهاية إلى تخفيض خدمة المنتج إلى العميل مما يؤثر على المبيعات مثل شراء المواد الخام.

2. الأنشطة التي لا تضيف قيمة:

وهي كل الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه وبالتالي لا تضيف قيمة للمنتج وغالباً ما تعد تكلفة هذه الأنشطة من الضياع الذي تتحمله المنشأة نتيجة أداء هذه الأنشطة لذلك لا بد من تخفيض هذه الأنشطة حتى يمكن خفض التكلفة بدون تخفيض طاقة خدمة المنتج إلى العميل مثل أنشطة تخزين المواد الخام أو البضاعة التامة فهي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل وكذلك أنشطة قسم المحاسبة.

ب- أغراض التكلفة:

غرض التكلفة هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كان منتجات أو عملاء أو قنوات توزيع أو مجالات وظيفية. وغرض التكلفة قد يكون

نهائياً أو وسطياً، الغرض النهائي هو الذي من اجله يتم إنفاق التكاليف ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

ج- أوعية التكلفة:

هي أقل مستوى من التفاصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف وهذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة بتجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وذلك باعتبار أن مجموعات الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة مما يسهل بدوره من عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسبب التكلفة المختارة.

د- مسببات التكلفة:

هي مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء تكلفة⁽¹⁾. وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة في التطبيق العملي. توفر مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل بالمعنى المألوف) جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها لكن أحياناً يصعب تحديد مسبب التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها مسببات التكلفة البديلة.⁽²⁾

رابعاً: أهداف التكلفة على أساس النشاط:

تتمثل أهداف التكلفة على أساس النشاط في:

- 1- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- 2- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

(1) د. صلاح عطية " مرجع سابق ص 66

(2) مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 145

3- تسهيل إجراءات الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة مما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.

4- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الجادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً فضلاً عن قرارات الدخول في تعاقدات جديدة.

5- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

خامساً : خصائص التكلفة على أساس النشاط:

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها:

1- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.

2- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.

3- قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيداً للرقابة على النتائج أكثر من الرقابة على الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.

4- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.

5- زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.

6- الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة لاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكاليفية

دقيقة وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.

7- إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعاً من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضماناً لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.

8- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.

سادساً : نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط:

يتطلب تصميم نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توصيف وتحديد الخطوات التالية:

أ- تحديد الموارد المتاحة أو عناصر التكاليف.

ب- تحديد مسببات ومجمعات التكلفة.

ج- تحديد وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج.

وفي ضوء الخطوات الثلاث السابقة يمكن بناء نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط مقارنة بمدخل التكلفة التقليدي وذلك على من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم شكل رقم (1/1/2) يوضح المقارنة بين استخدامات التكلفة على أساس النشاط والنظريات التقليدية (2)

شكل رقم (1/1/2)

مقارنة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) و الانظمة التقليدية

التكلفة على أساس النشاط	النظريات التقليدية	بيان
يتم تجميع التكاليف في مجموعات التكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف	يتم تجميع التكاليف في مجموعات التكلفة أو مراكز التكلفة وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة	من حيث مجمع التكلفة

(2) أشرف عزمي أبو مسعود، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، ص 41.

الأشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.	ولا تعود إل عامل واحد.	
يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء، ... الخ.	ويتم تركيز جميع التكاليف في عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة في هذا النظام.	من حيث موضع التكلفة يشير هذا المفهوم إلى العنصر أو الشيء المطلوب قياس تكلفته.
على الرغم من أنها مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على التكاليف غير المباشرة في إنتاجها.	فهي منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	من حيث تكلفة التطبيق
تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها مخرجات للنظام.	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان، بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	من حيث دعم عملية اتخاذ القرارات
أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق ومفصل.	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.	من حيث أسلوب التحليل
يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي	يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم	من حيث أساس التحميل

<p>تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.</p>	<p>الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة أو المباعه، ساعات العمل المباشر)</p>	
<p>ليست جميع تكاليف المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيسي الوحدات المنتجة، بمعنى أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة. ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكلفة وهي: 1- تكلفة الوحدة المنتجة. 2- تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة. 3- تكلفة الوحدات المساندة.</p>	<p>جميع تكاليف لمؤسسة يكون مصدرها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، بمعنى العلاقة بين التكلفة والإنتاج مباشرة.</p>	<p>التسلسل الهرمي للتكاليف</p>
<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة على التكاليف في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>من حيث السيطرة على التكاليف</p>
<p>هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهما: 1- تصميم هيكل تكاليفي. 2- التأكد من القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، وبالتالي عدم توفير معلومات لخدمة أغراض الإدارة.</p>	<p>من حيث هدف النظام</p>

المبحث الثاني

الفروض الأساسية وحدود استخدام على أساس النشاط ومخرجات النظام :

الفروض الأساسية

أولاً: الفروض الأساسية

توجد بعض الفروض إذا توفرت مجتمعة فإنها تؤدي إلى أن يتحقق مدخل التكلفة على أساس النشاط القياس السليم للتكلفة أما إذا لم تتوفر هذه الفروض فينبغي الاعتماد على الطرق التقليدية في قياس التكلفة العملية. وتصنف هذه الفروض إلى ثلاث مجموعات: (1)

1- فروض تتعلق بإجراءات تطبيق مدخل المحاسبة على التكلفة على أساس النشاط.

- أ. تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: ويعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح التكلفة على أساس النشاط.
- ب. إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة: وتظهر أهميته في أنها الأساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة نصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.
- ج. تضمين وعاء التكلفة لبنود تكلفة الأنشطة المتجانسة: وهي البنود التي يحركها مسبب واحد فقط في وعاء واحد ومن ثم يتم إيجاد معدل تحميل.
- د. تغيير بنود التكلفة بنفس مقدار التغيير في مستوى النشاط.

2- فروض تتعلق بطبيعة المنشأة:

- أ. تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية: كلما زاد التعقد والتشابك أصبح هذا مبرراً مقبولاً ومنطقياً لتطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط لأغراض القياس السليم نسبياً لتكلفة الوحدة المنتجة.
- ب. التنوع أو التباين في تشكيلة المنتجات داخل المنشأة: وهو من المزايا التي تؤدي إلى استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط على عكس إنتاج منتج واحد في المنشأة والذي يكون فيه من أفضل استخدام الطرق التقليدية.

3- فروض تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط:

- أ. فرض اقتصادية مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.
- ب. فرض الأهمية النسبية: وهو إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا

(1) خليل إبراهيم عبد الشقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، ص 90.

النشاط بحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقاً لأنسب أساس أو معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران الآلات) وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

ثانياً : حدود استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط:

يتعرض مدخل التكلفة على أساس النشاط لبعض المشكلات التي قد تقلل من أهمية العمل به ولعل أهم هذه المشكلات هي:

- 1- صعوبة توفر البيانات الكمية والنوعية والمالية والتكاليفية والتي تمثل مدخل لهذا المدخل وذلك من حيث درجة توفر هذه البيانات وأيضاً من حيث تكلفة الحصول عليها⁽¹⁾.
- 2- مقاومة العنصر البشري للتحويل من مدخل التكاليف التقليدي إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط نتيجة الخوف من نتائج التغيير وأيضاً نتيجة ضعف الخبرات وانخفاض المهارات.
- 3- صعوبة تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد فضلاً عن صعوبة تجميع الأنشطة المتجانسة المترابطة في مجتمعات التكلفة.

- 4- صعوبة اختيار مسببات التكلفة من النشاط للموارد ومن المنتجات للنشاط. معظم نظم محاسبة التكاليف المبنية الأنشطة تقدم على أساس استخدام برامج خاصة مصممة لذلك الغرض ويتم تشغيلها باستخدام الحاسب الآلي. وقد اتفق معظم مصممي نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط على ضرورة اتباع العناصر الرئيسية الأربعة اللازمة لتصميم هذا النظام وهي:

1- تحديد الأنشطة:

ويمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين حيث يتم بهذه الخطوة التعرف على الأنشطة المختلفة وتحليلها تحليلاً وظيفياً.

- أ- إدارة الموارد ومن أنشطتها تشغيل أوامر الشراء واستلام الموارد وفحص الموارد المستلمة.
- ب- إدارة العمليات ومن أنشطتها صيانة وإصلاح الآلات والمعدات والرقابة على الورش وصيانة الخدمات والمهمات الإنتاجية.

ج- إدارة الإنتاج وأنشطتها والتنبؤ بالمبيعات وجدولة الإنتاج وإدارة ومتابعة الإنتاج وإدارة المخزون.

⁽¹⁾ أ.د. محمد عبدالفتاح العشماوى " محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث " دار اليازورى العلمية , الاردن , الطبعة الاولى ,

د- إدارة الجودة الشاملة ومن أنشطتها شكاوى العملاء واختبارات خدمة المنتج والرقابة على أداء الأقسام الإنتاجية وإتمام عملية الفحص النهائي.

2- تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة:

وتتم هذه الخطوة بعد خطوة تحديد الأنشطة. وتتم عملية التخصيص بإحدى الطرق التالية: (1)

أ- طريقة التخصيص المباشر:

وهي طريقة تستلزم القياس الفعلي للموارد المستخدمة ووفق هذه الطريقة تكون البيانات أكثر دقة إلا أنه ذو تكاليف عالية نظراً لأنه يتطلب القياس الدقيق والفعلي للموارد المستخدمة.

ب- طريقة التقدير:

ففي ظل هذه الطريقة يتم إجراء عدد من المقابلات الشخصية واستخدام قوائم الاستقصاء المختلفة على مستويات إدارية مختلفة لتقدير الوقت اللازم للقيام بنشاط معين.

ج- طريقة التخصيص العشوائي:

ويتم استخدام هذه الطريقة في حالة عدم القدرة على تطبيق أسلوب التقدير السابق حيث يتم استخدام علاقات منطقية افتراضية تربط بين تكاليف الموارد المستخدمة والأنشطة المؤداة. وتقوم هذه الطريقة على معرفة الأنشطة التي تستهلك الموارد ومن ثم معرفة المنتجات التي تستهلك الأنشطة.

3- تحديد نوعية المخرجات:

فالمخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة وتشمل المنتجات والخدمات والعملاء والمشروعات والأقسام الإنتاجية.

4- الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.

ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي بنفس الأساليب المستخدمة للربط بين الموارد والأنشطة المؤداة وهي أساليب التخصيص المباشر والتقدير والتخصيص العشوائي.

ثالثاً : الإفصاح عن مخرجات نظام التكاليف على النشاط:

نظام التكاليف يهدف إلى توفير معلومات لمتخذي القرارات تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة فيما يتعلق بتحديد تكلفة المنتجات والكشف عن تكاليف الأنشطة المخفية في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق تكلفة دقيقة خاصة اكتمال المعلومات والتقارير

(1) د. محمد عبدالفتاح العشاوي، مرجع سابق ص 91، 90

القطاعية والاستخدامات الإدارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء والرقابة على التكلفة والقرارات الإستراتيجية بالإضافة إلى الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء.

ويعتمد نظام ABC في تحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية على بعدين أساسيين هما: (1)

البعد الأول:

وينظر إليه من زاوية العمليات حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية وغير تكاليفية (الوقت، الجودة) عن كل نشاط من الأنشطة أو عملية من العمليات فمسيبات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط، كما تساعد معايير الأداء في توصيف الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط.

البعد الثاني:

وينظر إليه من زاوية التكلفة وينطوي على معلومات عن تكلفة الموارد، الأنشطة، المنتجات، العملاء وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير، وكذلك التسعير ووضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية كما في حالة تقسيم ربحية المنتجات، وتحدد أولويات التطوير ووضع الأهداف.

والدور الأكبر لنظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط ABC الذي يلعبه لتحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية، إنما يتجسد بوضوح في مجال تعظيم الربحية، بمعنى أن العديد من منشآت الأعمال يمكنها الاعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام ABC في تسعير المنتجات أو الخدمات، وبالتالي ترتبط الإيرادات بالتكاليف ارتباطاً مباشراً، ومن المعروف أن استراتيجيات التسعير تعد عنصراً من العناصر الأساسية لتعظيم ربحية المنشأة من خلال تحديد المزيج الإنتاجي ومزيج العملاء من ناحية أخرى، فانه بالإضافة إلى موضوع التسعير، فان المزيج الإنتاجي ومزيج العملاء يؤثر على الربحية من خلال خفض هامش الربح بين الإيرادات المكتسبة والموارد المستنفدة، وفي هذه النقطة بالتحديد، يمكن لنظام ABC أن يساعد منشأة الأعمال في خفض وترشيد الموارد المستنفدة من خلال:

1- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة:

وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات.

(1) جبر ابراهيم، محاسبة التكاليف، غزة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2004، ص 82

2- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة:

وذلك باستخدام المناهج والأساليب الحديثة في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة، مثل إدارة الجودة الشاملة، ونظم الإنتاج الحديثة.

ويبرز تطبيق نظام ABC العديد من التقارير التي تتضمن الإفصاح عن العديد من البيانات والمعلومات، تعد في جوهرها خلاصة مخرجات النظام، والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لاتخاذ قرارات إدارية وتكاليفية رشيدة.

وتوجد مجموعة من التقارير التي يمكن التعويل عليها من قبل متخذي القرارات بالمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة في تحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء. وتشمل هذه التقارير الآتي:

1- تقرير تحليل التكاليف الأولية.

2- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإضافية.

3- تقرير تحليل التكاليف الصناعية الإجمالية.

4- تقرير تكاليف رقابة الجودة.

5- تقرير تكاليف الضياع.

6- تقرير الأداء التشغيلي المقارن للمنتج.

يلاحظ أن التقارير الثلاثة الأولى تعرض النتائج التي يفرزها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أما التقرير الثلاثة الأخرى فهي تعتمد في بنائها على فكرة الأنشطة التي تمثل جوهر نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC.

رابعاً: المزايا التي يحققها نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا النظام عن غيره من الأنشطة التقليدية وهي:

1. توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات التوفير أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.

2. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.
3. اتخاذ قرارات إدارية أفضل فالتحديد الدقيق للمنتجات يؤدي للمساهمة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربحية المنشود. هذا بالإضافة إلى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية مثل التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج أو شرائه من الخارج.
4. تحقيق دقة أكبر في قياس موجبات تكلفة النشاط والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج وقيمة العمليات وتقييم القرارات ورقابة أفضل للتكلفة.
5. أوجدت أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة في وقت تزايدت قيمة أهميتها.
6. يؤدي نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف الذي بدوره يؤدي إلى تحديد ربحية عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة ليس فقط ربحية المنتجات لكن أيضاً ربحية مجموعة من العملاء أو قنوات التوزيع وهو يعتبر وسيلة للحصول على المعلومات التي تستخدم في تحقيق أهداف نظام التحسين الذاتي المستمر.
7. تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري ورفع الكفاءة كما أنه يؤدي إلى ضبط الإنفاق وقياس تكلفة المنتجات بشكل سليم ورسم سياسات تسعير علمية وسليمة.

خامساً: عيوب استعمال نظام التكاليف المبنية على الأنشطة:

1. من أهم الانتقادات التي تعرض لها النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.
2. تكلفة تطبيق النظام مرتفعة لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك.
3. لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة.
4. لا يقضي على كل مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة فمثلاً قد يكون هنالك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة

للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهلاك مباني المصنع أو التأمين أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع.⁽¹⁾

(1) د. راشد الجمال. د. محمد عبدالغنى " مرجع سابق ص 107

الفصل الثالث

مفهوم المنتجات المشتركة والفرعية وتخصيص التكاليف المشتركة
والمحاسبة عن المنتجات الفرعية
يحتوى على المبحثين الاتيين:

المبحث الأول : مفهوم المنتجات المشتركة والفرعية وتخصيص
التكاليف

المبحث الثانى : والمحاسبة عن المنتجات الفرعية

المبحث الاول

مفهوم المنتجات المشتركة والفرعية وتخصيص التكاليف المشتركة

أولاً : تعريف المنتجات المشتركة والفرعية :

عرفت المنتجات المشتركة بأنها منتجات يتم تصنيعها في مراحل مشتركة ولا يمكن تمييزها عن بعضها البعض بشكل دقيق مثل المنتجات المستقلة حتى نقطة معينة يطلق عليها نقطة الانفصال وينتج من هذه المنتجات قيمة بيعية متكاملة وتكون مرتفعة نسبياً⁽¹⁾ .
والتكاليف المتعلقة بها يقصد بها التكاليف المتعلقة بعملية معينة والتي ينتج عنها عدة منتجات معاً .
المنتجات الفرعية هي المنتجات التي لا تشكل الهدف الأساسي للصناعة وتنتج عرضاً ، في شكل ثانوى أثناء العمليات الإنتاجية المشتركة والتي تنتج عادة بكميات قليلة نسبياً ، كما أنها ذات قيمة بيعية منخفضة إذا ما قورنت بالقيمة البيعية للمنتج المشترك (الرئيسى) وهى فى الغالب تكبد المنشأة نفقات إضافية بعد نقطة الانفصال⁽¹⁾ .

ان التكاليف المشتركة هي تلك التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية أو بالمرحلة الانتاجية والتي ينتج عنها عدة منتجات فى آن واحد على عكس التكاليف المنفصلة التي يمكن تعريفها بأنها جميع التكاليف ، سواء أن كانت إنتاجية أو تسويقية أو غيرها والتي يتم تحميلها بعد نقطة انفصال المنتجات ويمكن تعيينها مباشرة لكل منتج بعد نقطة الانفصال .

ويعتبر معيار الأهمية النسبية أو معيار القيمة البيعية النسبية للمنتج بمثابة الأساس الذى يعتمد عليه فى التفرقة بين المنتجات المشتركة أو المنتجات الفرعية ، فإذا كانت القيمة للمنتجات المشتقة مرتفعة نسبياً فإنه يطلق عليها عادة المنتجات المشتركة اما اذا كانت القيمة البيعية لأحد المنتجات المشتقة مرتفعة للغاية وباقى المنتجات قيمتها البيعية منخفضة ، فإنه يطلق على المنتج ذو القيمة البيعية المرتفعة المنتج الرئيسى وباقى المنتجات يطلق عليها منتجات فرعية .

ثانياً : أهمية توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة والفرعية :

إن توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية يؤدي إلي تحقيق عدة أهداف منها :

(1) د. نائل عدسى ، أ. محاسبة التكاليف مدخل حديث ، الطبعة الاولى ، دار البازورى العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ص.433

(2) تشارليز هونجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار ، تعريب د. أحمد حامد حجار ، محاسبة التكاليف ، مدخل ادارى كلية التجارة ، جامعة المنصورة . الجزء الثانى ، ص.885

1. تحديد تكلفة المخزون وتكلفة الإنتاج المباع لأغراض إعداد القوائم المالية وتقارير ضريبة الدخل
2. قياس تكلفة المنتجات المُرحلة إلى مرحلة تالية أو إلى مخازن الإنتاج التام بغرض إتخاذ قرار تسعير المنتجات من أجل تغطية التكاليف بالإضافة الى تحديد أرباح المنشأة .
3. تقسيم أداء الأقسام والمراحل بصورة سليمة من خلال مؤشرات التكلفة والإيرادات والربحية .
4. إستعاضة التكلفة فى ظل القيود عندما يتم بيع او تسليم جزء من السلع أو الخدمات لمنشأة عميل واحد أو مصلحة حكومية .
5. حساب التسويات التاريخية عندما تحدث مطالبات من جانب المنشأة نتيجة تقييم منتجات مشتركة أو منتجات فرعية وتكون هذه المطالبات مبنية على معلومات التكاليف .
6. قانونية معدل التحميل عندما يكون هناك سلعة أو خدمة يتم إنتاجها بشكل مشترك وتخضع للتسعير الجبرى من قبل الحكومة .

ثالثاً : تخصيص التكاليف المشتركة :

تتمثل التكاليف المشتركة الواجب تخصيصها ، فى تلك التكاليف التى يتم إنفاقها لإنتاج المنتجات المشتركة حتى نقطة الانفصال. ويعتبر التخصيص ضرورياً لأغراض تحديد صافى الدخل لهذه المنتجات ، كما يمكن إستخدام المعلومات الناتجة عن التخصيص للمساعدة فى إتخاذ بعض القرارات ، كما يعتبر تخصيص التكلفة المشتركة ضرورياً لأغراض تحديد تكلفة المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إعداد القوائم المالية ، سواء لأغراض التقارير الخارجية أو التقارير الداخلية ، وهناك العديد من الطرق التى يمكن إستخدامها فى تخصيص التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة وعلى ضوء ما سبق سيتم إستعراض طرق التخصيص التالية :

1. طريقة القياس المادى .
2. طريقة القياس المادى المرجح .
3. طريقة القيمة البيعية للإنتاج.
4. طريقة صافى القيمة البيعية.
5. طريقة صافى القيمة البيعية المقدره على أساس نسبة إجمالى ربح ثابتة .

1. القياس المادى :

تقوم هذه الطريقة على إختيار وحدة قياس مادية (كميات أوزان أو أحجام) ، والتي يعبر عنها بعدد الوحدات أو بعدد الأطنان وغيرها ، يمكن بها قياس جميع المنتجات المشتركة وذلك لأغراض تخصيص التكلفة المشتركة بينها بإستخدام نسبة عدد الوحدات المادية المنتجة من كل منتج إلى مجموع عدد الوحدات المادية لجميع المنتجات المشتركة (1).

ورغم تميز هذه الطريقة بالسهولة ، إلا أنها لا تحقق مقابلة سليمة بين إيرادات وتكاليف كل منتج ، إختلاف مقدرتها على تحمل التكلفة والذي يعكسه إختلاف أسعار البيع ، وكذلك إختلاف نسبة إجمالى الربح الذى يحققه كل منتج ، وهو النقد الذى يوجه لهذه الطريقة.

2. القياس المادى المرجح :

تستخدم هذه الطريقة فى الصناعات التى لا تتماثل فيها الأهمية النسبية للمنتجات ، ووفقاً لهذه الطريقة يحدد وزن مرجح (نقاط) لكل منتج من المنتجات المشتركة ويتم تحديد الوزن النسبى بناءً على العديد من العوامل منها حجم المنتج والزمن اللازم لإنتاجه .

3. القيمة البيعية الإجمالية :

تقوم هذه الطريقة وغيرها من الطرق التى تعتمد على القيم السوقية للمنتج على أساس أن هناك علاقة بين تكلفة المنتج وقيمه البيعية ، ويمكن إستخدام هذه الطريقة عندما يتم بيع المنتجات المشتركة فور إنفصالها بدون عمليات تشغيل إضافية ، بمعنى أنه لا توجد تكاليف بعد نقطة الإنفصال ، ويتم تخصيص التكلفة المشتركة بين المنتجات على أساس القيمة البيعية للوحدات من كل منتج بعد إنفصاله مباشرة .

وبمقارنة هذه الطريقة مع طريقة القياس المادى يتبين أن الفرق بين الطريقتين يرجع فى الأصل الى إستخدام أسعار البيع لترجيح الكميات ، ويشير ما سبق الى الإعتراف ضمناً بان إختلاف المبلغ المخصص لكل منتج يرجع إلى إختلاف مقدرة المنتج على توليد الإيراد ، وان إختلاف هذه المقدرة يعكسها الإختلاف فى سعر البيع ، ويعاب على هذه الطريقة أن إختلاف سعر البيع لا يرجع بالضرورة الى الإختلاف فيما بين المنتجات المشتركة من حيث إستفادتها من عناصر التكاليف ، وإنما قد يرجع إلى ظروف السوق المختلفة والتى تؤثر فى مستوى الطلب على المنتجات المختلفة ، مما ينتج عنه حتماً الإختلاف فى أسعار البيع ، كما يعاب على هذه الطريقة أيضاً تجاهلها للتكاليف المنفقة بعد الإنفصال .

(1) د. نائل عدسى، مرجع سابق ، ص456-458

4. صافى القيمة البيعية :

قد يصعب إيجاد القيمة البيعية للمنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال بسبب عدم وجود سعر بيع المنتج عند نقطة الانفصال وذلك فى حالة عدم إمكانية بيع المنتج بعد نقطة الانفصال مباشرة ، حيث قد يتطلب الأمر إجراء عمليات إنتاجية إضافية عليه حتى يصبح صالحاً للبيع ، لذلك فإن استخدام طريقة القيمة البيعية الإجمالية لا يصلح فى هذه الحالة ، وإنما يتم استخدام طريقة صافى القيمة البيعية كأساس لتخصيص التكلفة المشتركة ، وهنا يتم إيجاد قيمة بيعية افتراضية لكل منتج من المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال ، ولذلك يتم التخصيص فى ظل هذه الطريقة على أساس القيمة البيعية للإنتاج (وحدات الإنتاج مضمورياً سعر بيع الوحدة) مضموماً منها التكاليف اللازمة لإتمام المنتج فى العمليات التالية لنقطة الانفصال ، وأساس التخصيص المستخدم فى هذه الطريقة يمثل تقريباً القيمة البيعية عند نقطة الانفصال .

وتستخدم هذه الطريقة فى حالة صعوبة تحديد تكلفة المنتج بعد نقطة الانفصال مباشرة ، واحتياجه الى تكلفة خاصة لاستكماله .

ورغم سهولة تطبيق طريقة صافى القيمة البيعية كأساس لتخصيص التكلفة المشتركة ، إلا أن هذه الطريقة تخصص الأرباح كلها للقيمة التقريبية للمنتج عند نقطة الانفصال مفترضة بذلك أن جميع التكاليف المنفقة بعد نقطة الانفصال لا تساهم فى تحقيق الربح ، رغم أنها هامة وضرورية لبيع المنتجات ، كما يلاحظ إختلاف نسبة إجمالى الربح من منتج لآخر بسبب وجود التكلفة المنفقة بعد نقطة الانفصال ، ويمكن التغلب على عيوب هذه الطريقة باستخدام طريقة صافى القيمة البيعية المقدره على أساس نسبة إجمالى ربح ثابتة .

5. صافى القيمة البيعية المقدره على أساس نسبة إجمالى ربح ثابتة :

تقوم هذه الطريقة على أساس تصحيح العيب السابق الإشارة إليه فى طريقة صافى القيمة البيعية السابقة عن طريق الإقرار بأن جميع التكاليف المنفقة بعد نقطة الانفصال تعتبر جزء من إجمالى التكلفة والتي على أساسها يتوقع تحقيق الأرباح ، كما تخصص هذه الطريق التكلفة المشتركة بحيث تكون نسبة مجمل الربح واحدة لجميع المنتجات المشتركة

ويعاب على هذه الطريقة افتراضها تساوى جميع المنتجات المشتركة من حيث نسبة التكاليف إلى قيمة المبيعات ، بالنسبة للمنتجات المشتركة ، يعتبر غير شائع أو غير منطقي فى المنشآت التى تنتج العديد من المنتجات والتي لا تتضمن تكاليف مشتركة ، كما أن افتراض ثابت نسبة مجمل

الربح بين المنتجات المختلفة ، بصرف النظر عن إختلاف التكلفة المنفصلة لكل منتج ، يعنى دعم المنتجات ذات التكلفة المنفصلة الكبيرة عن طريق تخصيص تكلفة مشتركة لها أقل وذلك على حساب المنتجات ذات التكلفة المنفصلة الصغيرة .

6. صافى القيمة القابلة للتحقق المقدرة :

فى هذه الطريقة يتم تخصيص التكاليف المشتركة على أساس صافى القيمة القابلة للتحقق المقدرة نسبياً (قيمة المبيعات النهائية المتوقعة فى مجال النشاط المعتاد مطروحاً منها التكاليف المنفصلة المتوقعة للإنتاج والتسويق) (1) .

رابعاً :عدم تخصيص التكاليف المشتركة :

إن الصعوبات الناتجة عن تخصيص التكلفة المشتركة من ناحية ، وعدم وجود أسلوب معين مقبول قبولاً عاماً من قبل المحاسبين من ناحية أخرى ، دفع بعض المحاسبين إلى المناداة بعدم تخصيص التكلفة المشتركة ، ويستند أصحاب هذا الإتجاه على أساس تطبيق فكرة تقييم المخزون بالقيمة البيعية بعد إستبعاد التكلفة التى تحدث بعد نقطة الإنفصال من تلك القيمة البيعية ، لعل حُجتهم ، تقوم على أساس أن تجاهل التكلفة المشتركة يعتبر مراً منطقياً نظراً لأن ما يُقيم به المخزون هو القيمة الصافية بعد إستبعاد تكلفة ما بعد الإنفصال من القيمة البيعية .

ويعاب على هذا الإتجاه أن تقييم المخزون بالقيمة البيعية بعد إستبعاد التكلفة المنفصلة سيؤدى إلى الإعتراف بأرباح منه قبل تحققها ، وهو بذلك يخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

إلا أن هناك بعض المنشآت تقوم بإتباع أسلوب عدم تخصيص التكلفة المشتركة رغم الإنتقاد السابق وذلك فى حالتين هما :

1. إذا كان هامش الربح صغير جداً بحيث يصبح الفرق بين التكلفة وسعر البيع ليس لها تأثير ملموس أو جوهرى .

2. قيام بعض المنشآت بخصم نسبة من القيمة البيعية ، والمستبعد منها تكلفة ما بعد الإنفصال ، مقابل هامش الربح ، بهدف زيادة الفرق بين التكلفة وسعر البيع .

وبفقد هذا الإتجاه إلى مساعدة متخذى القرارات على أن يكون إختبار المنتجات بناءً على المساهمة الإجمالية لتلك المنتجات بعد تغطية التكلفة المنفصلة ، كما أن التكلفة المشتركة هنا لن يتم تخصيصها بل سوف تُحمل بصورة عامة على المنشأة ككل وليس بخصمها من إيراد كل منتج على حدة ، ويعنى ذلك معالجتها كما لو كانت من التكاليف العامة للمنشأة .

(1) تشارليز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار ، تعريب د. أحمد حامد حجار ، مرجع سابق ، ص890

خامساً : التكلفة المشتركة وإتخاذ القرارات :

قد ترغب المنشأة أحياناً فى إتخاذ قرار بإجراء تشغيل إضافى على أحد أو جميع المنتجات المشتركة بعد نقطة إنفصالها ، ويعتمد مثل هذا النوع من القرارات على التحليل التفاضلى ، وبالتالى فإن التكاليف المشتركة غير ملائمة لإتخاذ هذا النوع من القرارات ، حيث يتم تحديد صافى التغير فى إيراد المنتج المشترك بعد أداء العمليات الإضافية بإستخدام التحليل التفاضلى ، إذا كان بالزيادة أو بالنقصان ، بمعنى آخر يتم مقارنة صافى إيراد المنتج المشترك بعد إجراء العمليات الإضافية بصافى الإيراد عند نقطة الإنفصال وقبل إجراء العمليات الإضافية ، فإذا كان الإيراد المضاف المحقق من العمليات الإضافية (الإيراد النهائى ، الإيراد عند نقطة الإنفصال) يفوق التكاليف المضافة فإن القرار يكون لصالح الإستمرار فى التشغيل الإضافى للمنتج المعين .

المبحث الثانى

المحاسبة عن المنتجات الفرعية

أولاً: مفهوم المنتجات الفرعية :

تتمثل المنتجات الفرعية فى تلك المنتجات التى تتسم بالإنخفاض النسبى فى قيمتها السوقية بالمقارنة بالمنتجات الرئيسية ، كما أنها تنتج عرضاً أثناء إنتاج المنتج الرئيسى او المنتجات الرئيسية للمنشأة ، وقد يحدث خلط بين المنتجات الفرعية والعوادم ، فالعوادم أيضاً قد تظهر بصفة عرضية أثناء إنتاج المنتج الرئيسى ، إلا أنها تباع بصورتها التى تنتج عليها وفى بعض الأحيان قد تمنح مجاناً لمن يرغب فيها ، بينما أن المنتجات الفرعية تنتج أيضاً بصفة عرضية إلا أنه ، أحياناً قد يتم إجراء بعض عمليات التشغيل الإضافى عليها ، وعادة ما تكون قيمتها النسبية أعلى من قيمة العوادم.(1)

ثانياً : طرق المحاسبة عن المنتجات الفرعية :

يمكن المحاسبة عن المنتجات الفرعية بإحدى طريقتين هما :

1. الإعراف بقيمة المنتج الفرعى عند البيع ، حيث يتم تأجيل الإعراف بقيمته الى أن يتم بيعه ، وذلك بمعالجته كإيراد عرضى أو فرعى .
2. الإعراف بقيمة المنتج الفرعى عند الإنتاج ، حيث يتم الإعراف بقيمته عند إتمام عملية الإنتاج (دون الإنتظار حتى يتم بيعه ، ويتم ذلك بخضم قيمة المنتج الفرعى من تكلفة المنتجات المشتركة الرئيسية) ، والمعالجة تكون كما يلى : (2)

أ - معالجة قيمة المنتجات الفرعية كإيرادات أخرى :

فى ظل هذه الطريقة ، يُعالج صافى مبيعات المنتجات الفرعية للفترة الحالية بإظهاره ضمن القسم الخاص بالإيرادات الأخرى ، بقائمة الدخل وذلك عند بيع تلك المنتجات ، وعند استخدام هذه الطريقة لا يتم محاولة تحديد تكلفة المنتج الفرعى . ولذلك تناسب هذه الطريقة المنشأة التى يكون فيها قيمة المنتج الفرعى صغيراً ، او غير قابلة للتحديد.

(1) عبد الحى مرى و صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، انظمة التكاليف لاغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2002،ص216

(2) تشارليز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار ، تعريب د. أحمد حامد حجار ، مرجع سابق ،ص890

أو في حالة تحديد تكلفة المنتج الفرعى التي تتطوى على تحمل تكلفة لا تعادل المنافع الناتجة من وراء ذلك ، أو أن تحميل تكلفة المنتج الفرعى للمنتجات الرئيسية لا يتضمن أى فرق جوهري بالنسبة لتكلفة المنتجات الرئيسية .

ويعاب على هذه الطريقة ما يلى :

1. أنها تؤدي إلى إظهار قيمة خاطئة للمخزون فى قائمة المركز المالى ، حيث أن عدم تخصيص أى تكلفة للمنتجات الفرعية يؤدي إلى المبالغة فى تحديد قيمة المخزون من المنتجات الرئيسية .
2. قد يؤدي ذلك إلى وجود مقارنة غير سليمة بين إيرادات ومصروفات الفترة ، فلا يتم تسجيل المنتج الفرعى عند إنتاجه ولكن عند لحظة بيعه ، ولذلك إذا تم إنتاج المنتج الفرعى فى إحدى الفترات المحاسبية ، ولكن تم بيعه فى فترة تالية ، فإن صافى الدخل يكون أقل من الحقيقة فى فترة إنتاجه ، ومبالغ فيه فى فترة بيعه .
3. نادراً ما تُبدل أى محاولات لمراقبة المخزون من المنتجات الفرعية .
4. فى ظل تحميل جميع التكاليف المشتركة للمنتجات الرئيسية ، فإن إدراج الإيراد الناتج من المنتج الفرعى ضمن الإيرادات من غير إدراج مصروفاته قد يظهر نتائج النشاط التشغيلى بأقل من قيمته الحقيقية .

ب - معالجة قيمة المنتجات الفرعية كتخفيض لتكلفة المنتجات الرئيسية :

بدلاً من معالجة إيرادات المنتجات الفرعية ضمن الإيرادات الأخرى ، يمكن معالجتها كتخفيض لتكلفة المنتجات الرئيسية عند إتمام عملية الإنتاج بما ينتج عن ذلك إختلاف فى تكلفة المنتجات الرئيسية وأيضاً فى تكلفة مخزون المنتجات الرئيسية ، وذلك بمقارنتها ومن ثم معالجتها ضمن الإيرادات الأخرى ، وتعتمد فكرة هذه المعالجة على أساس أن التكلفة المشتركة يتم إنفاقها فى الأصل للحصول على المنتجات الرئيسية ، وبالتالي فإن إيراد المنتجات الفرعية يجب أن تخفض به تكلفة المنتجات الرئيسية .

ويعاب على هذه الطريقة ميلها إلى إظهار تكلفة المنتجات الرئيسية بأقل من حقيقتها ، كما أن تكلفة المنتجات الرئيسية يمكن أن تتقلب من شهر لآخر بسبب إختلاف كميات المنتجات الفرعية المباعة . إنَّ إيراد المنتج الفرعى يجب تخفيضه بأى مصروفات لازمة لإجراء تشغيل إضافى عليه او لبيعه ، مع استخدام الإيراد الصافى بعد خصم هذه المصروفات كتخفيض لتكلفة المنتجات الرئيسية ، وسيتم توضيح الطريقتين السابقتين بالمثال التالى :

إنَّ صافى أرباح المنشأة وفقاً لهذه الطريقة أقل من صافى الربح مقارنة بالطريقة السابقة ، وذلك لأن تكلفة المخزون من وحدات المنتج الرئيسى فى ظل هذه الطريقة غير مضخمة بأى تكلفة للمنتج الفرعى ، الأمر الذى أدى إلى ظهور مخزون آخر المدة بتكلفة أقل ، وبالتالي ظهور تكلفة بضاعة مباعه بتكلفة أعلى نسبياً ، مما ينتج عنه ظهور صافى ربح أقل .

ج- الإستخدام الداخلى للمنتجات الفرعية :

قد ترى بعض المنشآت التى يكون لديها منتجات رئيسية ومنتجات فرعية أنه من الأفضل لها إستخدام المنتجات الفرعية داخل المنشأة فى أعمال معاونة أو مدعمة للعملية الإنتاجية ، فى هذه الحالة يتم تحديد قيمة المنتجات الفرعية على أساس تكلفة الفرصة البديلة لشرائها أو إحلالها (1) طرق معالجة الإيراد للمنتجات العرضية :

هناك عدة طرق لمعالجة صافى الايراد للمنتجات العرضية وتشمل :

1. يعامل صافى إيراد المنتج العرضى كإيراد مبيعات إضافية .
2. يعامل صافى إيراد المنتج العرضى كربح إضافية .
3. يعامل صافى إيراد المنتج العرضى كتخفيض من تكلفة الإنتاج للمنتج الرئيسى .
4. تعامل صافى القيمة البيعية للمنتج العرضى كتخفيض من تكلفة الإنتاج للمنتج الرئيسى ويقوم مخزون آخر المدة للمنتج الرئيسى على أساس التكلفة الإجمالية للإنتاج.
5. تعامل صافى القيمة البيعية للمنتج العرضى كتخفيض من تكلفة الإنتاج الرئيسى ويقوم مخزون آخر المدة الرئيسى على أساس تكلفة الإنتاج الصافية هذا وعلى الرغم من أن بعض المحاسبين يرى أن يتم إظهار إيرادات المنتج الفرعية بمثابة تخفيض لتكاليف الإنتاج الرئيسية ويعتبر الاسلوب الافضل من وجهه المبادئ العلمية للتكاليف .

(1) تشارلز هو رينجرن و جورج فوستر ،تعريب احمد حامد حجاج مرجع سابق ، ص894

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يحتوى على المبحثين الاتيين:

المبحث الأول نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية

المبحث الثانى : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية

تأسست عام 1993 كشراكة بين القطاع الخاص و العام، تقع مدينة جياذ الصناعية في ولاية الجزيرة في منطقة الجديد الثورة و تحتل مساحة 15 كيلو متر مربع ، تحتوى المدينة على مجموعة من القطاعات الرئيسية مثل قطاع الصناعات المعدنية، قطاع صناعات السيارات و الشاحنات و التراكاتورات و غيرها .
الاعراض .

مجمع YS السلاسل الفضية

أول مجمع من نوعه في السودان ، وضع المشير عمر حسن احمد البشير حجر الاساس لة في العام 1994 ايذاناً ببدأ اعمال الانشاء وتم إفتاحة في العام 1996 على يد رئيس الجمهورية .
يمثل المجمع منشأة صناعية متكاملة للإنتاج المنتجات العسكرية والمدنية .
الرؤية:

ان نكون أحد الاثنين الأوائل في الصناعات العسكرية والمدنية افريقيا بنهاية العام 2016
الرسالة:

الغرض الاساسى من انشاء المجمع

*بعون الله نقوم بصناعة منتجات عسكرية ومدنية عالية الجودة .
*عاملين على توطين تقاناتها وترويجها إرضاء لعملائنا داخلياً وخارجياً بكوادر مقتدرة.

القيم:

*تقوى الله قولاً وعملاً .

*الولاء للجميع .

*المحافظة على اسرار العمل .

*العمل بروح الفريق .

*الجودة والإتقان .

*العدل، الصدق، الأمانة، والشفافية.

*صداقة قوية مع البيئة والمجتمع.

سياسة الجودة

*للمجمع قاعدة صناعية رائدة في مجال توطين وتطوير الصناعات العسكرية والتقنية .

*يهدف المجمع الى تحقيق رضا عملائه من خلال تقديم منتجات وخدمات متميزة ذات مواصفات عالية الجودة.

*يلتزم المجمع قيادة وعاملين بالنظم الادارية ادناه :

1. نظام الايزو 9001-2008

2. نظام ادارة البيئة 14001

3. نظام الصحة المهنية والسلامة 18001

4. النموذج الاوربي للتميز

5. يلتزم مديرو الادارات والمصانع بوضع السياسات الداعمة لهذة السياسة العامة وبالاهداف الواضحة المنبثقة منها .

6. يلتزم المكتب التنفيذى للمجمع بادارة العمل وفقا للقوانين واللوائح التى تصدرها هيئة التصنيع

الحربى

الكفايات الاساسية

*الثقافة المؤسسية

*الاتصال الفعال

*العمل بروح الفريق

*الالتزام بالعمل

*الأهتمام بالعملاء الداخليين والخارجيين

*ثقافة البيئة والصحة المهنية والسلامة

التشغيل

يمتلك المجمع القدرة على القيام بكل عمليات التشغيل الميكانيكى البسيطة والمعقدة مستعينا

بالآتى:

1. الماكينات التقليدية مثل المخارط والفرايز والماكينات المساعدة الاخرى .

2. الماكينات المبرمجة لاجراء العمليات المعقدة والمتعددة .

3. المكابس بانواعها واوزانها واحجامها المختلفة .

السباكة

توجد بالمجمع أحدث طرق السباكة وانواع متطورة من أفران الحث الكهربائي للفولاذ والظهر بالاضافة الى ورشة نماذج بانواعها.

- 1.السباكة باستخدام تكنولوجيا الشمع المفقود لانتاج الاجزاء المعقدة والدقيقة .
- 2.السباكة باستخدام تكنولوجيا نموذج البولستارين المتبخر .
- 3.السباكة الرملية .

المطارق

يعتبر مصنع المطارق المصنع الوحيد الموجود بالسودان فى مجال الطرق من ناحية اكتمال خطوطه وتنوعها مماكنه من انتاج منتجات مختلفة الاشكال والمقاسات والاوزان .

المعالجات الحرارية

يملك المجمع أحدث الافران والأحواض للقيام بالمعالجات الحرارية والسطحية المختلفة مثل الطلاء الكهروكيميائى والطلاء بالغمر .

المعمل المركزى

يتكون من الاقسام التالية:

1.قسم الاختبارات الميكانيكية

وتشمل:الاختبارات الاتلافية :

* أجهزة قوة الشد، اجهزة قياس الصدم ،والبنية المجهرية واجهزة الاختبارات الاتلافية مثل (N.D.T)
* جهاز الموجات فوق الصوتية للبحث عن العيوب الداخلية للمواد الخام والمنتجات بواسطة السائل المتغلغل .

*جهاز قراءة السمك .

*جهاز قراءة نعومة الاسطح .

*اجهزة قراءة الصلادة (ثابتة ومتحركة) .

2/ معمل البنية المجهرية

جهاز مايكروسكوب لمعرفة البنية المجهرية للمعادن وهو ملحق بجهاز كمبيوتر وبرنامج كامل يعطى صوراً للعينة وتحليل النتائج .

3. التحليل الكيمياءى للمعادن

اجهزة التحليل الكيمياءى للمعادن ،حديد،نحاس،المونيوم،وتحديدمكوناتها ونوع الخام بعد ذلك .

4. معمل القياسات

لمعايرة العدد وأجهزة القياس المستخدمة فى الانتاج .

5/معمل الزيوت

لتحديد بعض الخواص المهمة للزيوت مثل اللزوجة والكثافة ودرجة حرارة الوميض ودرجة حرارة الاشتعال .

نظام الجودة

يتملك المجمع اجهزة ومعدات متطورة تمكنا من اجراء عمليات ضبط الجودة على أعلى مستوى وحسب المواصفات العالمية ويمتلك القدرة الكبيرة لتلبية احتياجات وتطلعات الزبائن التقليديين وغير التقليديين .

يعتمد نظام توكيد الجودة فى خطوط الانتاج للحصول على منتجات ذات جودة عالية حيث تبدأ الجودة باستلام المواد الخام ثم الجودة اثناء عمليات الانتاج ومن ثم الجودة النهائية للمنتجات المكتملة عند التعبئة والتسليم .

تطور نظام الجودة فى المجمع من نظام توكيد الجودة لضبط نشاطات الانتاج الى نموذج التميز الاوربي وتطبيقه بالمجمع (ايزو 9001/2000).

ادارة الرقابة والنظم

تشمل عدد أربعة اقسام وهى :

1/ قسم المواصفات :

الهدف منة توفير الوثائق(المواصفات) التى تحدد قواعد وارشادات وخصائص الخدمة والمواد او المنتج او طرق الانتاج وانظمة الادارة المختلفة للاستخدام العام والمتكرر مثل نظام توكيد الجودة الادارى (ISO9001-2008 + نظام السلامة المهنية OHSAS14001)

2/ قسم السلامة المهنية :

الهدف منة تقليل المخاطر والحماية والمحافظة على العنصر البشرى كاساس للصناعة

3. قسم البيئة والصحة المهنية

الهدف منة توفير بيئة صالحة للعاملين وفقا للقوانين الدولية (OSHA+1400 ISO) وتقليل نسبة المخاطر والملوثات بانواعها والسيطرة على كل المؤثرات الفيزيائية والكيميائية والبيولوجية .

4. قسم الرقابة العامة

الهدف منة الرقابة والتفتيش للتأكد من تطبيق الانظمة والمعايير المعمول بها داخل المجمع مثل نظام (ISO+2008-9001 ISO+18001 OSHA+1400) وفقا للانظمة والمعايير الدولية .

تقنية المعلومات:

تدار كل الاجراءت الادارية والفنية والعمليات الانتاجية من خلال احدث انظمة ERP العالمية ، والمطبقة على أفضل بيئات الشبكات والخدمات والحواسيب المستخدمة داخل منظومة شبكة المجمع المعلوماتية .

من خلال رؤية المجمع الراشدة أصبح لشعبة تقنية المعلومات وجود فى سوق العمل التجارى ،حيث تقدم الخدمات التالية:

*الدراسات ،الاستشارات،التصاميم،الاشراف والمواصفات الفنية

*تنفيذ كافة انواع الشبكات باستخدام احدث وسائل التكنولوجيا وعدد التركيب فضلا عن الكادر البشرى المؤهل .

ادارة التسويق والمبيعات

تقوم ادارة التسويق والمبيعات بتسويق المنتجات العسكرية والمدنية وعمل الترويج والدعاية والبيع وخدمات ما بعد البيع والتدريب على المنتجات العديدة.

تقوم الادارة بدور توطين المنتجات وقطع الغيار المستوردة للمرافق الاستراتيجية .

خلق علاقات تبادل تجارى مع مؤسسات وشركات الدولة المختلفة وتهيئة اجواء جاذبة لتحقيق المنافع المشتركة.

التدريب

يتميز المجمع باهتمامه المتعظم بالتدريب بمنهجية علمية للمساهمة في تاهيل وتطوير الكوادر البشرية بما يتلائم مع الاحتياج الفعلي في المجالات المختلفة وأنشأ بهذا الغرض قسم يهتم بالتدريب وفق الاحتياجات السنوية للتدريب.

يتكون القسم من وحدتي التدريب الداخلي والخارجي،كما يقيم السمنارات وورش العمل .

يساهم المجمع في تدريب طلاب الجامعات،التدريب المهني ومنسوبي الخدمة الوطنية.

للمجمع شراكات مميزة مع العديد من الجامعات والمعاهد السودانية من خلالها يساهم المجمع بتبني مشاريع التخرج ورسالات الماجستير والدكتوراة التي تسهم في حل قضايا المجمع والمجتمع.

التصنيع المدني

فيما ورد ذكره يمتلك المجمع امكانيات مادية وبشرية هائلة يقوم بتسخيرها في مجالات الانتاج المدني المختلفة وذلك ايمانا قاطعا بتحقيق سياسات الدولة الإستراتيجية بتطوير الصناعات المحلية، لدفع حركة التنمية والتطوير بالبلاد، حيث يقوم المجمع بتصنيع وتوفير إحتياجات المصانع والورش من قطع الغيار والإسبيرات خاصة التي لا تتوفر في الأسواق المحلية ويصعب توفيرها في الوقت المناسب من الخارج.

وهذه القطع والإسبيرات التي ينتجها ويوفرها المجمع للمصانع والورش التي تعتمد عليها في عمليات الإنتاج التحويلي الذي يسهم مباشرة في عملية التنمية والتطور مما يؤثر في زيادة الناتج القومي للإقتصاد السوداني والذي ينعكس إيجابا علي حياة المواطن ورفاهيته.

لقد تعامل المجمع في مجال توفير قطع الغيار والإسبيرات مع مؤسسات وهيئات قومية مختلفة في أحجامها ونشاطاتها ومثال لذلك لا الحصر يقوم المجمع بإنتاج وتوفير 75% من قطع الغيار والإسبيرات الخاصة بعربات ووابورات هيئة السكة حديد، كما أنه يقوم الآن بالتعاون مع شركة جياذ لآلات والمعدات الزراعية بتنفيذ مشروع إنتاج قطع الغيار والإسبيرات التي تدخل في صناعة الجرارات والأليات والمعدات الزراعية.

أيضا يتعامل المجمع مع الهيئة القومية للكهرباء بتوفير عدد من المنتجات، مصانع الأسمنت ومصانع السكر، وجياذ بمختلف شركتها (الحديد،الألمونيوم،السيارات،المعدات الزراعية) والخطوط الجوية السودانية والخطوط البحرية السودانية ومؤسسات التعليم التكنولوجي ومختلف المصانع والصناعات الصغيرة.

كما تم تصنيع جهازى فصل الزئبق من الذهب وحامل قلم حفار أبار البترول بمواصفات وكفاءة عالية أثبتت فعاليتها من خلال الإختبارات العملية.

شركة جامبو لجوالات البلاستيك

تم انشاء مصنع جامبو لجوالات البلاستيك فى مايو 2005 لأنتاج جوالات البولى بروبيلين عالية الجودة ،حيث يعمل المصنع بماكينات حديثة وتبلغ طاقتها الانتاجية 10مليون جوال سنويا وتعتبر منتجات المصنع من أجود الجوالات البلاستيكية المنتجة محليا وتتافس الجودة العالمية وذلك لسد احتياجات القطاعات التالية :

*مطاحن الدقيق

*مصانع السكر

*الاعلاف

*الصادر

*احتياجات السوق المحلى المختلفة

وتشمل خطط المصنع زيادة الطاقة التصميمية الى 20 مليون جوال لتغطية السوق المحلى ودول الكوميسا والمحيط الاقليمى لدول الجوار .

مصنع الابراج:

يعمل مصنع الابراج فى مجال تصنيع ابراج الاتصالات ونقل الكهرباء وأعمدة الحديد ، كما يقوم بتصنيع المبانى وتنوكة المياة والوقود .

كما يساهم المصنع فى توطين صناعة البيوت المحمية وأنظمة الري المحوري وذلك باستخدام أحدث الماكينات والمعدات مما يساهم فى دفع عجلة الانتاج وادخال النظم الحديثة فى الزراعة .

المطاط

تاسس فى العام 2005 كأكبر شركة وطنية تعمل فى مجال تصنيع قطع الغيار المطاطية بالسودان .الشركة حائزة على شهادة الجودة العالمية من مؤسسة (BSI) البريطانية .

تعمل الشركة على تصنيع قطع الغيار المطاطية للسيارات والشاحنات والاليات والمصانع ، وتعتبر الشركة من الدعامات الاساسية فى توطين صناعة السيارات وذلك من خلال امداد خطوط التجميع بشركة جياذ للسيارات والشاحنات باحتياجاتها من قطع الغيار المطاطية ، تتميز منتجات الشركة بحضور مميز فى السوق المحلى والاقليمى . من أهداف الشركة دعم المجال البحثى والعلمى فى تقنيات المطاط وذلك من خلال توفير فرص التدريب ورعاية مشاريع التخريج والبحوث العلمية لطلاب الجامعات والمعاهد.وفى هذا الاطار سعت الشركة الى بناء تعاون وثيق مع قسم هندسة البلاستيك (كلية الهندسة)جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .

منتجات الشركة من اجود منتجات المطاط المنتجة محليا وتتافس الجودة العالمية وذلك لتقديم خدماتها للقطاعات والمؤسسات التالية:

*شركة جياذ للسيارات والشاحنات

*هيئة السكة حديد

*الاليات والمعدات الثقيلة

*قطاع الطرق والجسور

*الشركة السودانية للكهرباء

*قطاع التعليم العالى والفنى

*قطاع النقل البرى

*قطاع النفط

*قطاع الاتصالات

*النقل النهرى

*الهيئة القومية للمياه

*مصانع الاسمنت

*مصانع السكر

قطاع الصناعات المعدنية:

يحتوى قطاع الصناعات المعدنية على :

1.مصنع الحديد و الصلب

طاقته الإنتاجية 150 الف طن فى العام من حديد التسليح، زوى، سيخ، خوص يغطى 75% من حاجة البلاد

2.مصنع الالمونيوم

طاقته الانتاجية 4500 طن سنوياً من أسلاك كوابل الالمونيوم الكهربائية و قطاعات الالمونيوم المستخدمة فى تصنيع الأبواب و الشبابيك و الفواصل

3.مصنع النحاس

و طاقته الانتاجية 3 ألف طن سنوياً من أسلاك كوابل النحاس و القضبان و الشرائح

4.مصنع الكوابل

طاقته الانتاجية 4500 طن سنوياً من موصلات الالمونيوم و 3000 من موصلات النحاس و ينتج كذلك كوابل التحكم و اسلاك التوصيلات إضافة لكوابل التلفزيونات

5.مجمع صناعات المواسير

يحتوى على 5 مصانع لإنتاج المواسير الملحومة طولياً و المستخدمة فى خطوط نقل البترول و مصنع المواسير الملحومة حلزونياً المستخدمة فى أنابيب أمدادات المياه، المشاريع الزراعية و الصرف الصحى و نقل خام البترول ومصنع المواسير الملحومة بواسطة المقاومة الكهربائية. و هناك مصنعان احدهما للتغليف و الآخر للقفنة

قطاع المتحركات :

يتكون هذا القطاع من عدة ورش:

1. ورش الكبس

2. ورش تصنيع الهياكل الشاسي

3. ورش تصنيع جسم المتحرك

4. ورشة الطلاء

5. خط التجميع

6. خطوط للتجميع ويحتوى على :

أ. تجميع تراكتورات ماسي فيرجسون

ب. تجميع 3 أنواع من شاحنات رينو الفرنسية

ج. تجميع بصات المدينة و البصات السفرية

د. خط لتجميع العربات الصالون من شركة رينو الفرنسية

هـ. خط تجميع عربات هيونداى الكورية

و. خط تجميع الشاحنات الصغيرة اثنين و نصف طن

تبلغ الطاقة الانتاجية لكل الخطوط الانتاج 14 الف وحدة من التراكتورات، البصات، الحافلات،

البكاسي و مختلف انواع الشاحنات

القطاع الادارى :

يحتوى على اربع مباني متعددة الطوابق لمكاتب الادارة و مبنى من 6 طوابق للابحاث و تنمية

المشاريع، كما يوجد فندق به 72 غرفة وقاعة للاجتماعات و الاحتفالات.

مدينة جياذ السكنية

تتكون من 1200 منزل للأسر و 100 وحدة للعزاب.

وتحتوى المدينة على مستشفى سعة 72 سرير و 3مدارس ومجموعة أسواق وحدائق ومساحات للترفيه

الاستثمار فى مدينة جياذ

يتيح المجمع الفرصة للمستثمرين لإستثمار مثالى ومغرى حيث اكتمال البنية الأساسية للمشروع

ومن حيث جدوى هذه الصناعات وما ستحدثه من ثورة فى الأسعار .

المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد:

يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي اتبعت في الدراسة التطبيقية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية ، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها. مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة. كما تم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي استخدمت لدراسة وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ؛ وذلك على النحو التالي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من مجموعة شركات جياذ الصناعية وتمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية البسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث ، وتم توزيع عدد (80) استبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (80) استبيان سليمة تم استخدامها في التحليل والجدول رقم (1/2/4) يوضح الاستبيانات الموزعة والمعاده بعد تعبئتها:

جدول (1/2/4)

الاستبيانات الموزعة والمعاده بعد تعبئتها

النسبة %	العدد	البيان
%100	80	استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
%0	0	استبيانات غير صالحة للتحليل
%100	80	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يبين الجدول رقم (1/2/4) أن معدل الاستجابة للاستبيانات الموزعة والمعاده بعد تعبئتها كاملة بلغت نسبة 100% من الاستبيانات .

ثانياً - تصميم أداة الدراسة

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم استبيان لدراسة نظام التكاليف علي أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية، تم تصميم الاستبانة من قسمين :-

القسم الأول اشتمل على البيانات الشخصية للأفراد عينة الدراسة: وهي العمر، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي، المؤهل المهني ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة.

القسم الثاني اشتمل على فرضيات الدراسة الثلاثة والعبارات الخاصة بكل فرضية :

الفرضية الأولى:

استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية ، ويتكون من (5) عبارات.

الفرضية الثانية:

تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة يؤدي إلي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ، تتكون من (5) عبارات.

الفرضية الثالثة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة المنتجات الفرعية ، وتتكون من (5) عبارات.

وقد اعتمدت الباحثة في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي . حيث تم إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالاتي: أوافق بشدة (5) ، أوافق (4) ، محايد (3)، لا أوافق (2)، لا أوافق بشدة (1)

$$\text{الوسط الفرضي} = \text{مجموع الأوزان} \div \text{عدد الأوزان} = \frac{15}{5} = 3$$

- الوسط الفعلي = مجموع إجابات المبحوثين عن عبارة الفرضية على عدد المبحوثين .

فإن زادت قيمة الوسط الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دلّ ذلك على الاتجاه الإيجابي لإجابات المفحوصين والعكس .

ثالثاً - أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

قامت الدراسة بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفرّغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical "Package for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة .

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدا ، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

كذلك حساب المتوسط المرجح لأراء افراد العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين .

3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \sum \{ O_i - E_i \}^2 / E_i$$

$$\begin{aligned} \text{حيث } \chi^2 &= \text{كاي تربيع} \\ &= \sum \\ \text{المجموع} &= O_i \\ \text{التكرارات المشاهدة} &= E_i \\ \text{التكرارات المتوقعة} &= \end{aligned}$$

رابعاً : ثبات وصدق أداة الدراسة:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف)⁽¹⁾. ويستخدم لقياس الثبات "معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والصدق هو الجزر التربيعي لمعامل الثبات. بحيث يوضح الجدول رقم (2/2/4) معاملات ثبات وصدق اداة الدراسة بواسطة ألفا كرونباخ

جدول (2/2/4)

معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات	الفرضية
5	0.81	0.65	الفرضية الأولى
5	0.70	0.49	الفرضية الثانية
5	0.74	0.55	الفرضية الثالثة
15	0.96	0.93	الثبات والصدق الكلي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يبين الجدول رقم (2/2/4) أن قيمة معامل الثبات الكلية للاستبيان هي 0.93% وهي درجة عالية و قيمة معامل الصدق هي 0.96% وهي أيضاً درجة عالية من الصدق، أي أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق.

تراوحت قيم الثبات لفرضيات الدراسة بين (0.65 - 0.55) و قيم الصدق تتراوح بين (0.81 - 0.74) وهي قيم عالية أي أن عبارات فرضيات الدراسة أيضاً تتمتع بثبات وصدق عالي.

¹- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص 560.

خامساً : تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

جدول رقم (3/2/4):

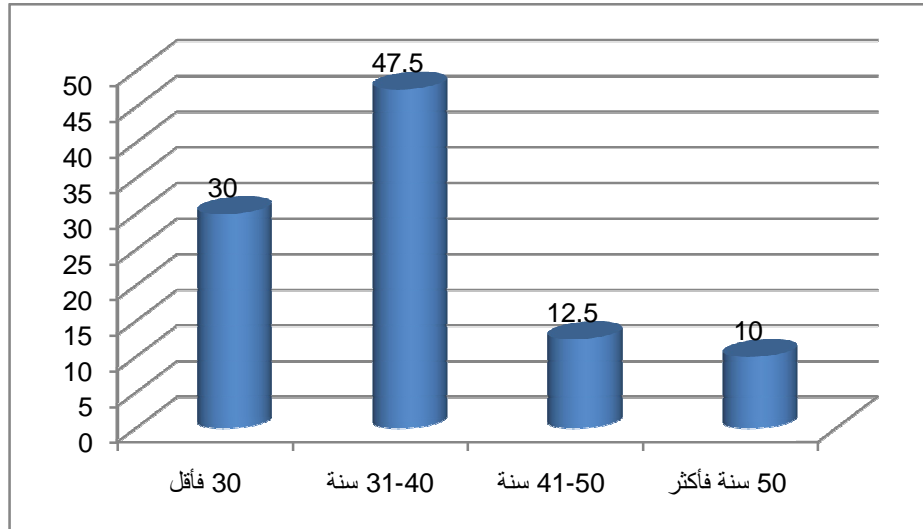
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العبرة	العدد	النسبة %
30 فأقل	24	30.0
31-40 سنة	38	47.5
41-50 سنة	10	12.5
50 سنة فأكثر	8	10.0
المجموع	80	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (1/2/4):

التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (1/2/4) أن 30.0% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 30 فأقل و47.5% أعمارهم بين 31-40 سنة و 12.5% بين 41-50 و 10% أعمارهم من 50 سنة فأكثر.

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (4/2/4):

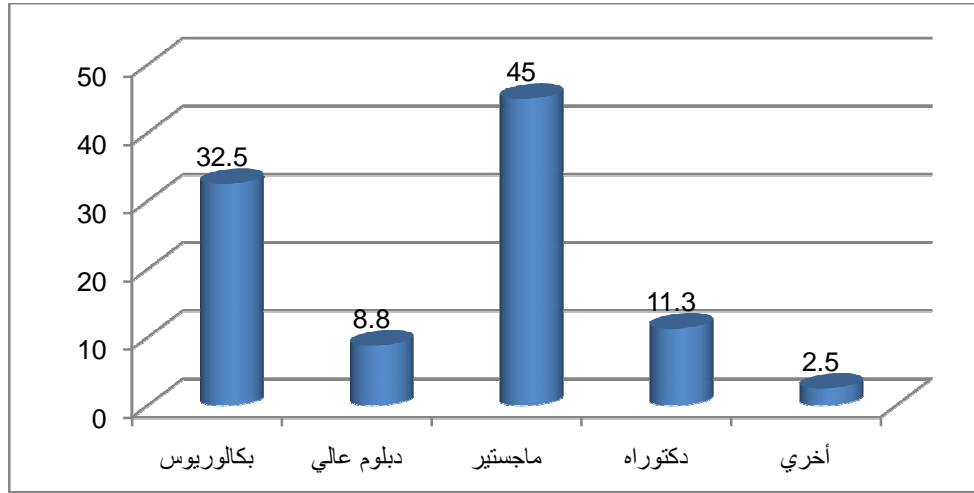
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

العبارة	العدد	النسبة %
بكالوريوس	26	32.5
دبلوم عالي	7	8.8
ماجستير	36	45.0
دكتوراه	9	11.3
أخرى	2	2.5
المجموع	80	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (2/2/4) أن 32.5% من أفراد عينة الدراسة كان المؤهل العلمي لهم بكالوريوس و 8.8% كان المؤهل لهم دبلوم عالي و 45.0% كان المؤهل لهم ماجستير و 11.3% كان المؤهل لهم دكتوراه و 2.5% كان المؤهل لهم أخرى .

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

جدول رقم (5/2/4):

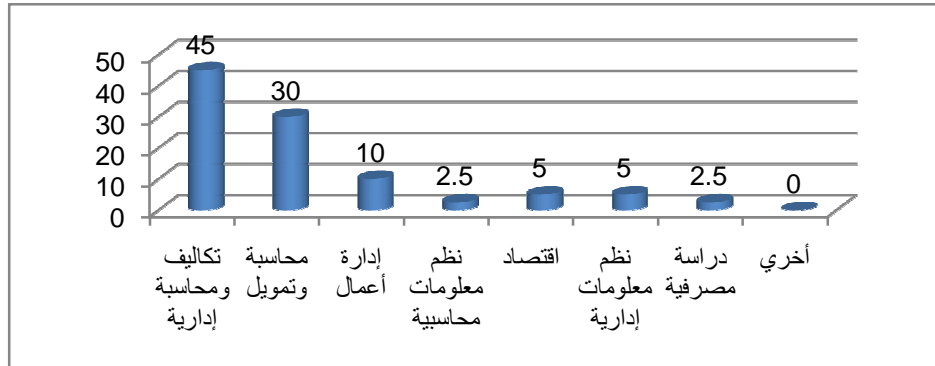
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة %	العدد	العبرة
45.0	36	تكاليف ومحاسبة إدارية
30.0	24	محاسبة وتمويل
10.0	8	إدارة أعمال
2.5	2	نظم معلومات محاسبية
5.0	4	اقتصاد
5.0	4	نظم معلومات إدارية
2.5	2	دراسة مصرفية
0	0	أخرى
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أن 45.0% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية ، و30.0% تخصصهم محاسبة وتمويل و10.0% تخصصهم إدارة أعمال و2.5% تخصصهم نظم معلومات محاسبية و5.0% تخصصهم اقتصاد و5.0% تخصصهم نظم معلومات إدارية و2.5% تخصصهم دراسة مصرفية.

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (4/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

جدول رقم (6/2/4)

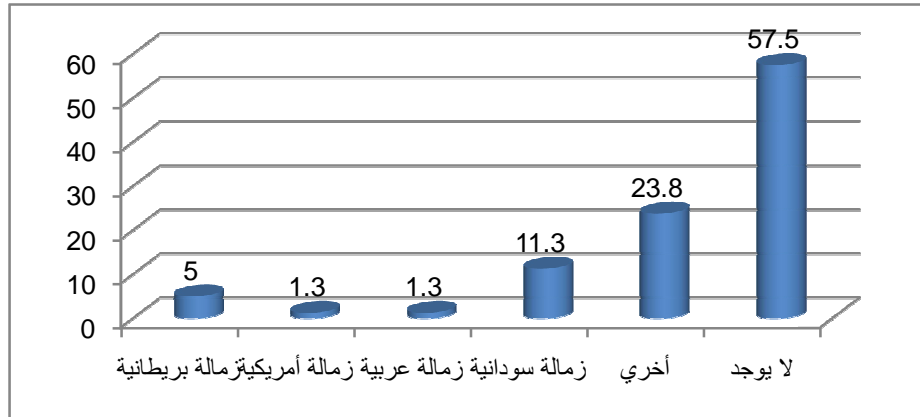
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز المهني

النسبة %	العدد	العبرة
5.0	4	زمالة بريطانية
1.3	1	زمالة أمريكية
1.3	1	زمالة عربية
11.3	9	زمالة سودانية
23.8	19	أخري
57.5	46	لا يوجد
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (4/2/4):

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

من الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (4/2/4) أعلاه نجد أن 5.0% من أفراد عينة الدراسة لديهم زمالة بريطانية و1.3% زمالة أمريكية و1.3% زمالة عربية و11.3% زمالة سودانية و23.8% أخري و57.5% لا يوجد.

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفى

جدول رقم (7/2/4)

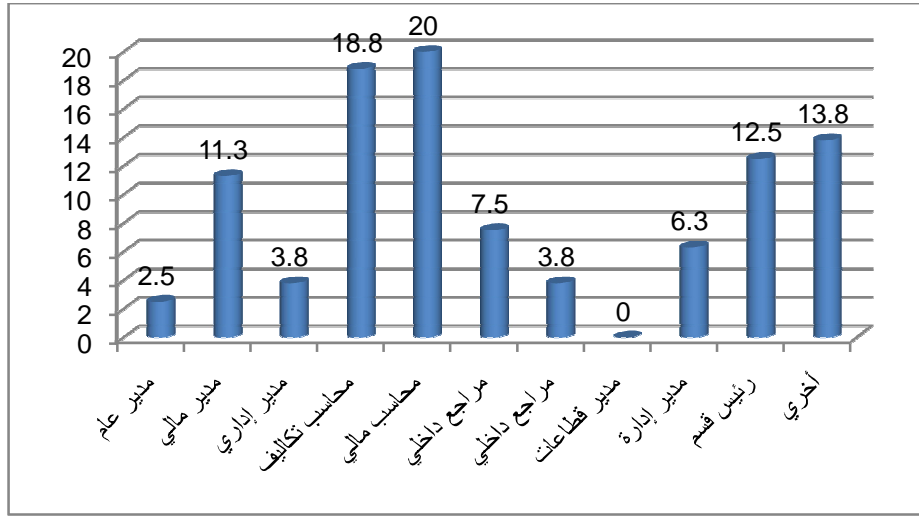
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفى

النسبة %	العدد	العبارة
2.5	2	مدير عام
11.3	9	مدير مالي
3.8	3	مدير إداري
18.8	15	محاسب تكاليف
20.0	16	محاسب مالي
7.5	6	مراجع داخلي
3.8	3	مراجع خارجي
0	0	مدير قطاعات
6.3	5	مدير إدارة
12.5	10	رئيس قسم
13.8	11	أخري
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (5/2/4):

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أعلاه أن 2.5% من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفة مدير عام و11.3% مدير مالي و3.8% مدير إداري و18.8% محاسب تكاليف و20.0% محاسب مالي و7.5% مراجع خارجي و3.8% مراجع داخلي و6.3% مدير إدارة و12.5% رئيس قسم و13.8% وظائف أخرى.

يوضح الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (8/2/4)

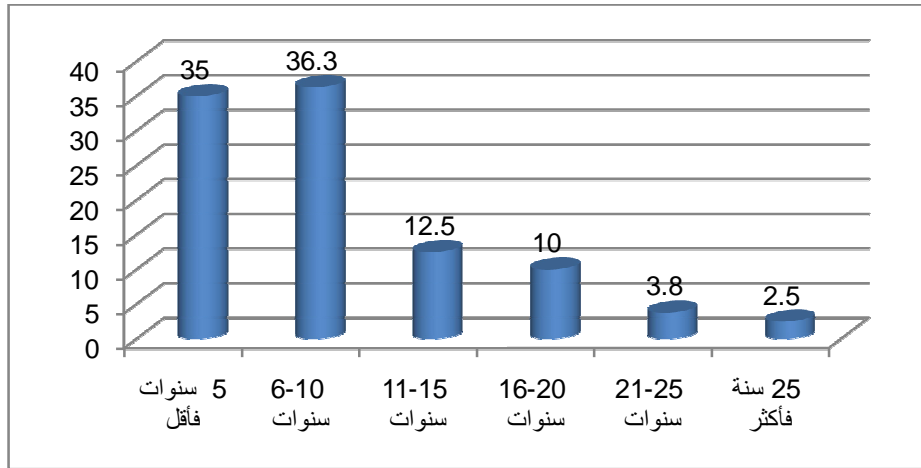
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	العبرة
35.0	28	5 سنوات فأقل
36.3	29	10-6 سنوات
12.5	10	15-11 سنوات
10.0	8	20-16 سنوات
3.8	3	25-21 سنوات
2.5	2	25 سنة فأكثر
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (6/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح من الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (6/2/4) أعلاه أن 35.0% من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من خمسة سنوات و36.3% سنوات خبرتهم بين (6-10 سنوات) و12.5% بين (11-15 سنة) و 10.0% سنوات خبرتهم بين (16-20سنوات) و 3.8% (25-21 سنة) و 2.5% 25 خبرتهم سنة فأكثر.

سادساً: تحليل عبارات الفرضيات

1. تحليل عبارات الفرضية الاولى التي تنص على أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية)

يوضح الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (7/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى والتي تنص على أن استخدام معدلات تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية لا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة

جدول رقم (9/2/4)

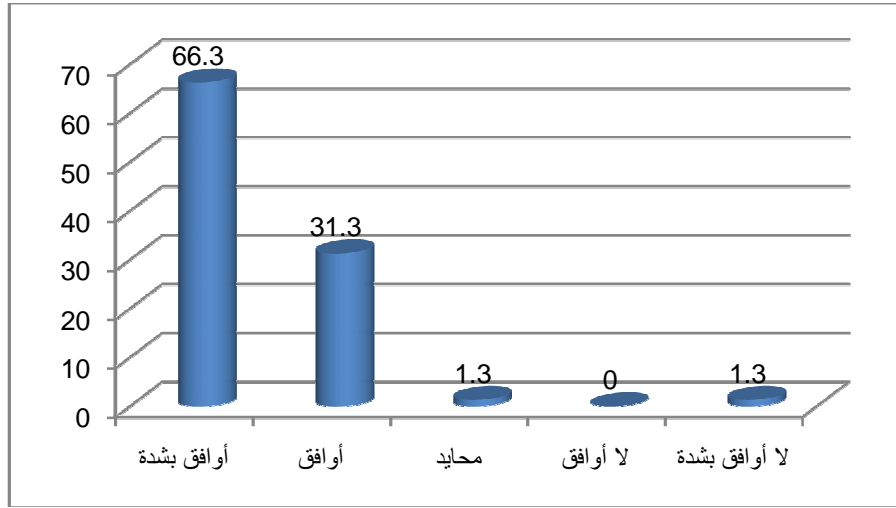
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
66.3	53	أوافق بشدة
31.3	25	أوافق
1.3	1	محايد
0	0	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (7/2/4):

والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاة العبارة الاولى للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (7/2/4) أن 66.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن استخدام معدلات تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية لا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة و31.3% يوافقون و1.3% محايدون و 1.3% لا يوافقون بشدة.

يوضح الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (8/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى والتي تنص على أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلي التخصيص غير العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة

جدول رقم (10/2/4):

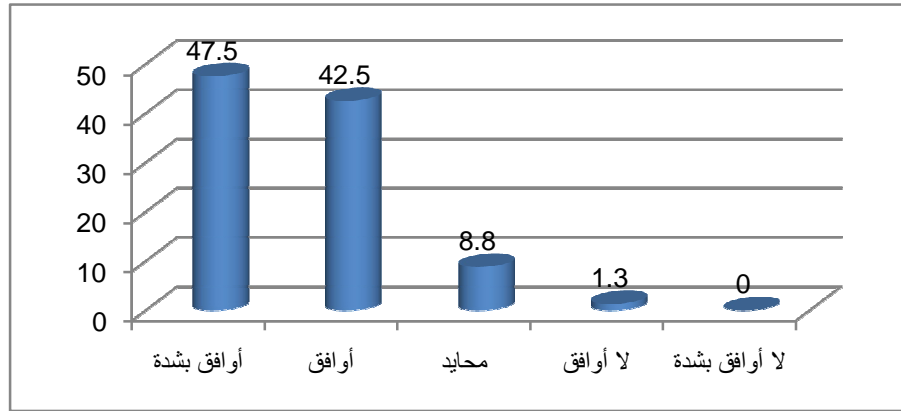
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
47.5	38	أوافق بشدة
42.5	34	أوافق
8.8	7	محايد
1.3	1	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (8/2/4):

والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (8/2/4) أن 47.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلي التخصيص غير العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة و42.5% يوافقون و8.8% محايدون و 1.3% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (11/2/4) والشكل رقم (9/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى والتي تنص على أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر مفضل لمتخذي القرارات في حالة تعدد وتنوع الأنشطة

جدول رقم (11/2/4)

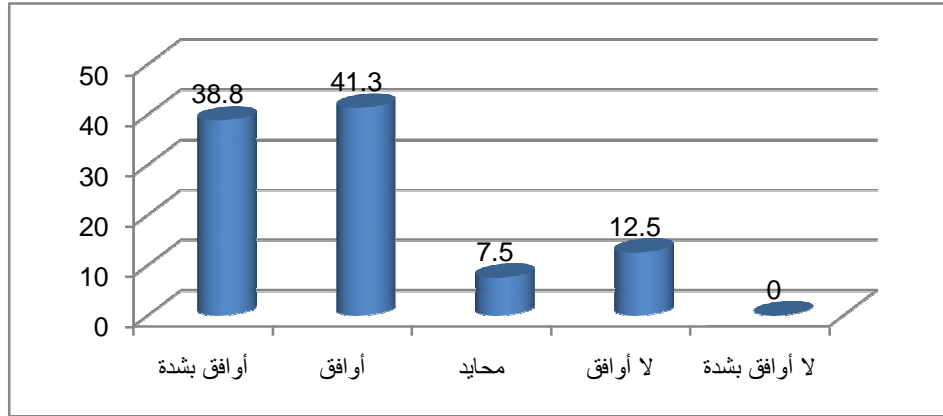
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
38.8	31	أوافق بشدة
41.3	33	أوافق
7.5	6	محايد
12.5	10	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (9/2/4)

والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/2/4) والشكل رقم (9/2/4) أن 38.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر مفضل لمتخذي القرارات في حالة تعدد وتنوع الأنشطة و 41.3% يوافقون و 7.5% محايدون و 12.5% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (12/2/4) والشكل رقم (10/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى والتي تنص على ان النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي إلى عدم دقة هامش المساهمة وذلك بسبب تشويه النظم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة

جدول رقم (12/2/4)

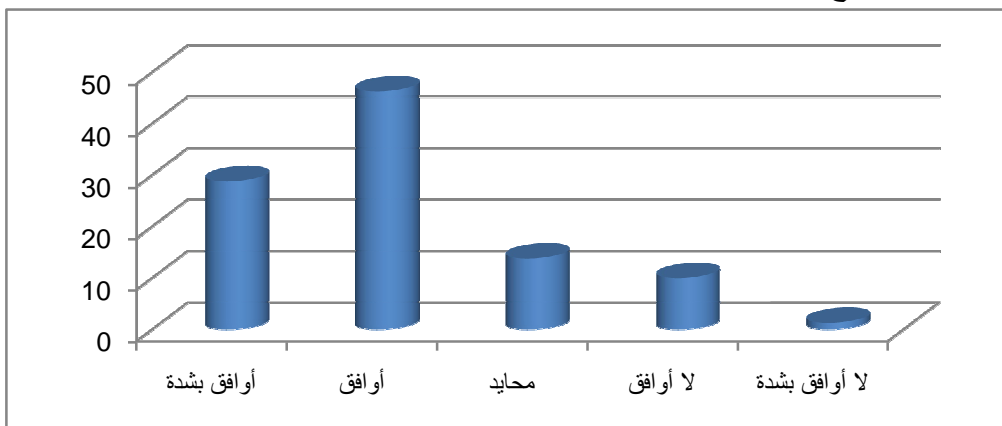
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
28.8	23	أوافق بشدة
46.3	37	أوافق
13.8	11	محايد
10.0	8	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (10/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/4) والشكل رقم (10/2/4) أن 28.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي إلى عدم دقة هامش المساهمة وذلك بسبب تشويه النظم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة و46.3% يوافقون و13.8% محايدون و10.0% لا يوافقون و1.3% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (13/2/4) والشكل رقم (11/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى والتي تنص على إن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة لا يسمح بالتحديث لنظم التكاليف عند إعادة تصميم عمليات الإنتاج

جدول رقم (13/2/4)

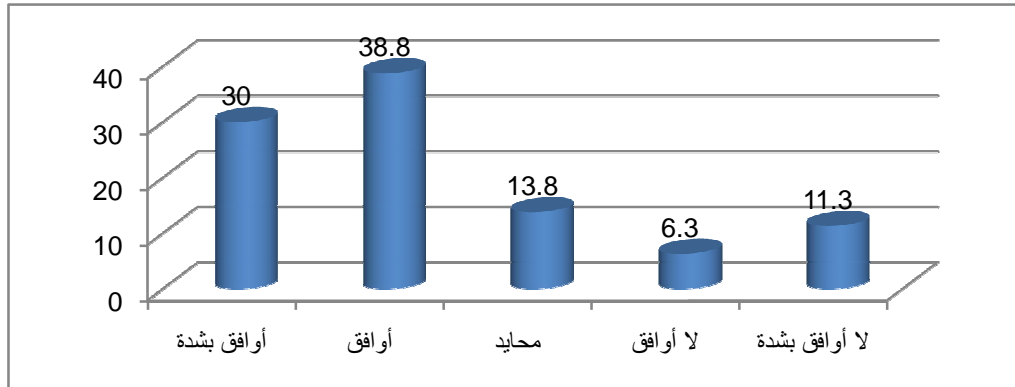
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
30.0	24	أوافق بشدة
38.8	31	أوافق
13.8	11	محايد
6.3	5	لا أوافق
11.3	9	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (11/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/2/4) والشكل رقم (11/2/4) أن 30.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة لا يسمح بالتحديث لنظم التكاليف عند إعادة تصميم عمليات الإنتاج و38.8% يوافقون و13.8% محايدون و6.3% لا يوافقون و11.3% لا أوافق بشدة.

2. تحليل عبارات الفرضية الثانية: (تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية) يوضح الجدول رقم (14/2/4) والشكل رقم (12/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية والتي تنص على ان استخدام مسببات الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر أساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة.

جدول رقم (14/2/4)

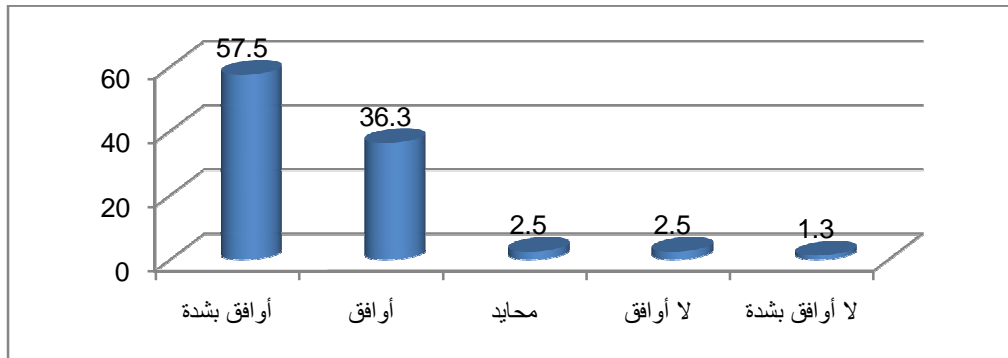
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
57.5	46	أوافق بشدة
36.3	29	أوافق
2.5	2	محايد
2.5	2	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (12/2/4)

والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/2/4) والشكل رقم (11/2/4) أن 57.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن استخدام مسببات الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر أساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة و36.3% يوافقون و2.5% محايدون و2.5% لا يوافقون و1.3% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (15/2/4) والشكل رقم (13/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية والتي تنص على ان تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يؤدي إلي توفير معلومات تساعد علي اتخاذ قرارات التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه.

جدول رقم (15/2/4)

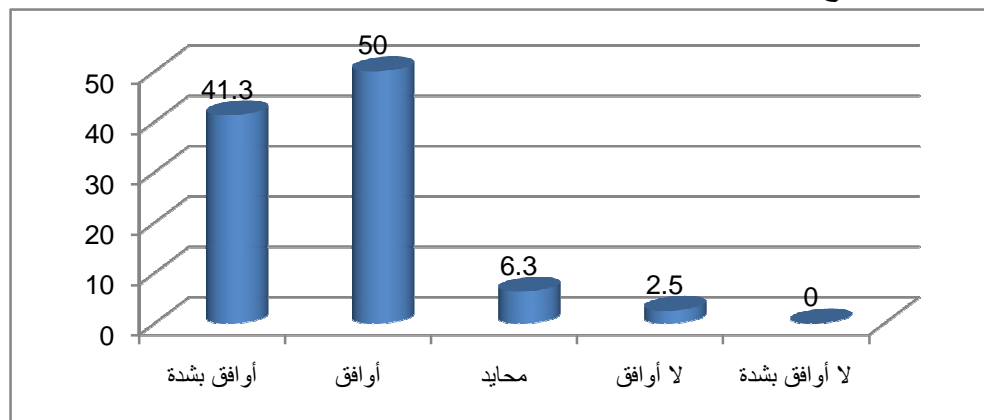
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
41.3	33	أوافق بشدة
50.0	40	أوافق
6.3	5	محايد
2.5	2	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (13-2-4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (15/2/4) والشكل رقم (13/2/4) أن 41.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يؤدي إلي توفير معلومات تساعد علي اتخاذ قرارات التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه و50.0% يوافقون و6.3% محايدون و 2.5% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (16/2/4) والشكل رقم (14/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص على ان استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط من خلال توزيع تكلفة الموارد علي الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة علي الوحدات تعتبر الطريقة المثلي في التخصيص

جدول رقم (16/2/4)

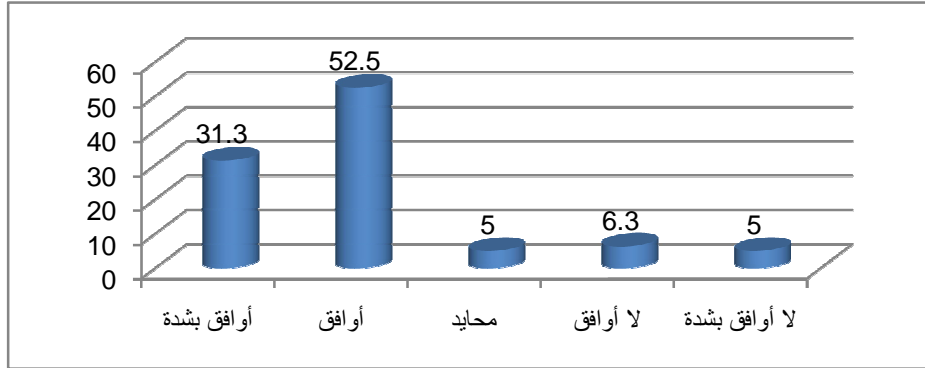
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
31.3	25	أوافق بشدة
52.5	42	أوافق
5.0	4	محايد
6.3	5	لا أوافق
5.0	4	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (14/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/4) والشكل رقم (14/2/4) أن 31.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط من خلال توزيع تكلفة الموارد علي الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وان توزيع تكلفة الأنشطة علي الوحدات تعتبر الطريقة المثلي في التخصيص و 52.5% يوافقون و 5.0% محايدون و 6.3% لا يوافقون و 5.0% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (17/2/4) والشكل رقم (15/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تتص على ان توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط يتيح فرصة أكبر لدراسة سلسلة القيمة وتحديد الأهمية النسبية لكل نشاط

جدول رقم (17/2/4)

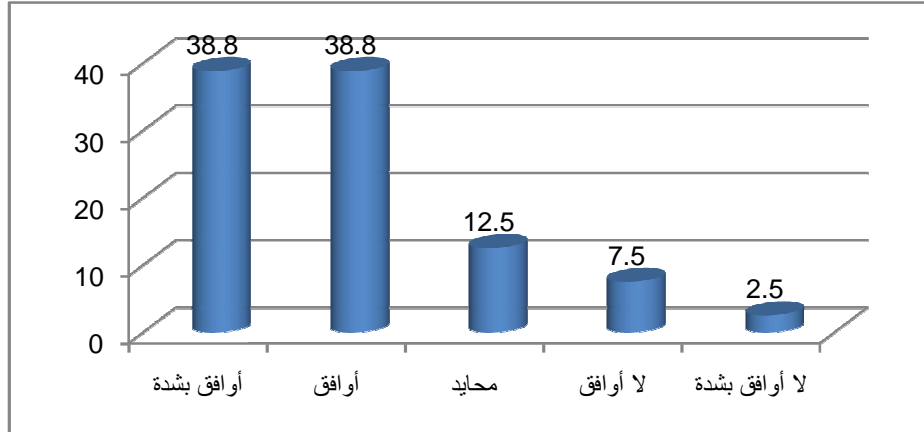
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
38.8	31	أوافق بشدة
38.8	31	أوافق
12.5	10	محايد
7.5	6	لا أوافق
2.5	2	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (15/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (17/2/4) والشكل رقم (15/2/4) نجد أن 38.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط يتيح فرصة أكبر لدراسة سلسلة القيمة وتحديد الأهمية النسبية لكل نشاط و38.8% يوافقون و12.5% محايدون و7.5% لا يوافقون و2.5% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (18/2/4) والشكل رقم (16/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص على يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي تحقيق درجة عالية من الرقابة علي عناصر التكاليف وترشيد الإنفاق وبالتالي تخفيض التكلفة.

جدول رقم (18/2/4)

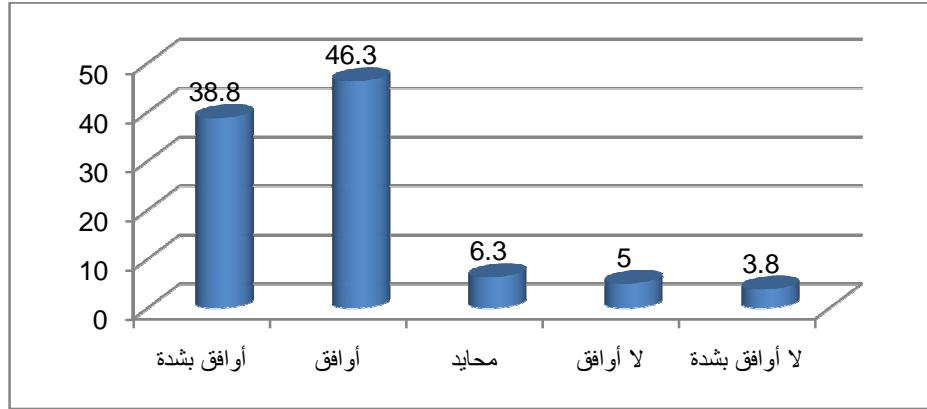
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
38.8	31	أوافق بشدة
46.3	37	أوافق
6.3	5	محايد
5.0	4	لا أوافق
3.8	3	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (16/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/4) والشكل رقم (16/2/4) أن نجد أن 38.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يساعد علي تحقيق درجة عالية من الرقابة علي عناصر التكاليف وترشيد الإنفاق وبالتالي تخفيض التكلفة و46.3% يوافقون و6.3% محايدون و5.0% لا يوافقون و3.8% لا أوافق بشدة.

3. تحليل عبارات الفرضية الثالثة والتي تنص على هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة و المنتجات الفرعية).
يوضح الجدول رقم (19/2/4) والشكل رقم (17/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة والتي تنص على ان أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يساعد في إدارة عناصر التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات
جدول رقم (19/2/4)

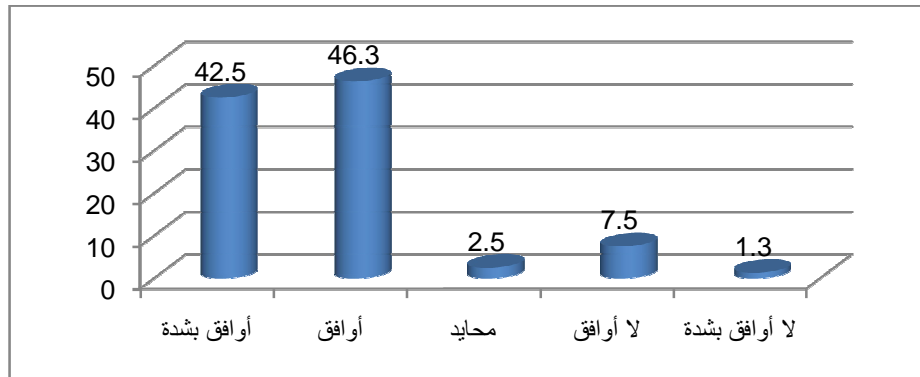
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	34	42.5
أوافق	37	46.3
محايد	2	2.5
لا أوافق	6	7.5
لا أوافق بشدة	1	1.3
المجموع	80	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (17-2-4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (19/2/4) والشكل رقم (17/2/4) أن 42.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يساعد في إدارة عناصر التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات و 46.3% يوافقون و 2.5% محايدون و 7.5% لا يوافقون و 1.3% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (20/2/4) والشكل رقم (18/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص على يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط توفير معلومات عن تكلفة كل الأنشطة في المنشأة وساعد على فعالية إدارة التكاليف

جدول رقم (20/2/4):

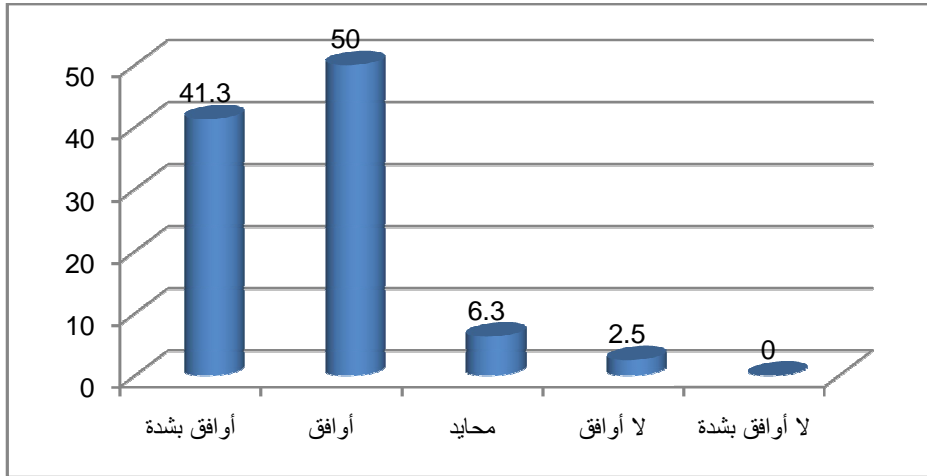
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
41.3	33	أوافق بشدة
50.0	40	أوافق
6.3	5	محايد
2.5	2	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (18/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (20/2/4) والشكل رقم (18/2/4) أن 41.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يساعد في توفير معلومات عن تكلفة كل الأنشطة في المنشأة ويساعد كذلك على فعالية إدارة التكاليف و50.0% يوافقون و6.3% محايدون و2.5% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (21/2/4) والشكل رقم (19/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على ان أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء مما يساعد فى إمكانية تلافي أية انحرافات

جدول رقم (21/2/4)

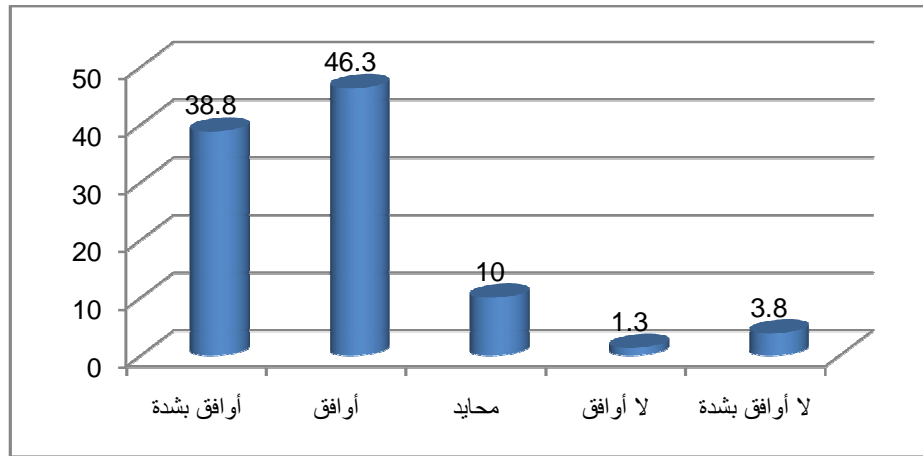
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
38.8	31	أوافق بشدة
46.3	37	أوافق
10.0	8	محايد
1.3	1	لا أوافق
3.8	3	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (19/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (21/2/4) والشكل رقم (19/2/4) أن 38.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء مما يساعد إمكانية تلافي أية انحرافات و46.3% يوافقون و10.0% محايدون و1.3% لا يوافقون و3.8% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (22/2/4) والشكل رقم (20/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على ان أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يركز علي محركات تكلفة الإنتاج وليس علي المنتجات النهائية مما يحقق إدارة التكلفة علي عناصر التكاليف الإنتاجية

جدول رقم (22/2/4)

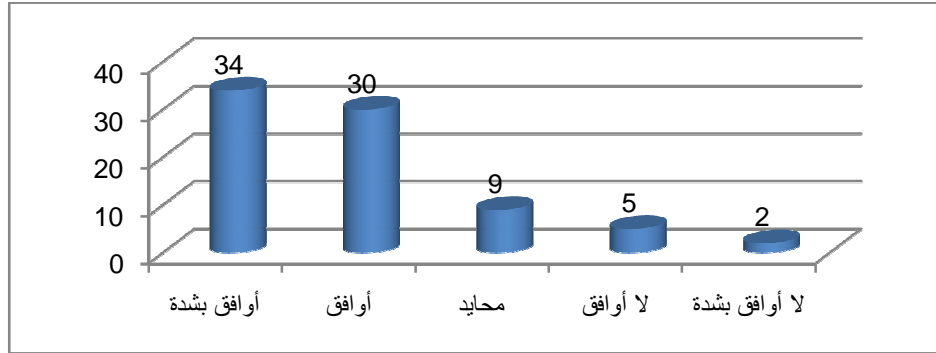
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
42.5	34	أوافق بشدة
37.5	30	أوافق
11.3	9	محايد
6.3	5	لا أوافق
2.5	2	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (20/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (22/2/4) والشكل رقم (20/2/4) أن 42.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يركز علي محركات تكلفة الإنتاج وليس علي المنتجات النهائية مما يحقق إدارة التكلفة علي عناصر التكاليف الإنتاجية و37.5% يوافقون و11.3% محايدون و6.3% لا يوافقون و2.5% لا أوافق بشدة.

يوضح الجدول رقم (23/2/4) والشكل رقم (21/2/4) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على ان تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يؤدي إلي توفير معلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتشكيلة المنتجات الأكثر فاعلية وتأثير علي زيادة الأرباح.

جدول رقم (23/2/4)

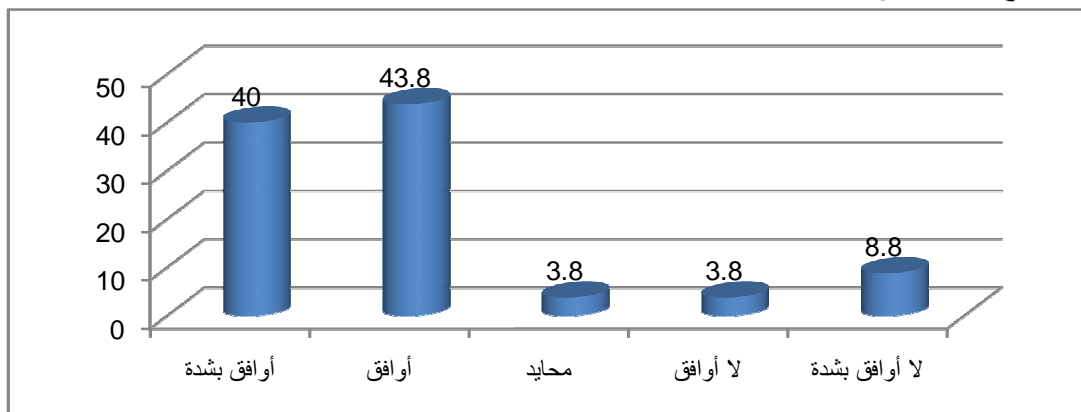
التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
40.0	32	أوافق بشدة
43.8	35	أوافق
3.8	3	محايد
3.8	3	لا أوافق
8.8	7	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

شكل رقم (21/2/4)

التوزيع البيانى لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (23/2/4) والشكل رقم (21/2/4) أن 40.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلي توفير معلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتشكيلة المنتجات الأكثر فاعلية وتأثير علي زيادة الأرباح و43.8% يوافقون و3.8% محايدون و3.8% لا يوافقون و8.8% لا أوافق بشدة.

سابعاً : اختبار الفرضيات

يوضح الجدول رقم (24/2/4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى التي تنص على ان استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية .

جدول رقم (24/2/4)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	استخدام معدلات تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية لا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة	91.800	3	.000	4.61	.646	5.00	دالة
2	استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلي التخصيص غير العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة	52.500	3	000	4.36	.698	4.00	دالة
3	استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر مضلل لمتخذي القرارات في حالة تعدد وتنوع الأنشطة	29.300	3	000	4.06	.985	4.00	دالة
4	النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي إلي عدم دقة هامش المساهمة وذلك بسبب تشويه	50.250	4	.000	3.91	.970	4.00	دالة

							النظم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة	
دالة	4.00	1.277	3.70	.000	4	30.250	استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة لا يسمح بالتحديث لنظم التكاليف عند إعادة تصميم عمليات الإنتاج	5

يتضح للباحث من الجدول رقم (24/2/4) أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين وبالنظر لقيم الأوساط الحسابية نجد أنها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات الفرضية الأولى , كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الأولى.

جدول رقم (25/2/4)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية (تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية).

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	استخدام مسببات الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر أساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية	105.375	4	.000	4.46	.779	5.00	دالة
2	تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يؤدي إلي توفير معلومات تساعد علي اتخاذ قرارات التوسع في إنتاج منتج معين أو التوقف عن إنتاجه	55.900	3	000	4.30	.701	4.00	دالة
3	استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط من خلال توزيع تكلفة الموارد علي الأنشطة باستخدام مسببات الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة علي الوحدات تعتبر الطريقة المثلي في التخصيص	72.875	4	000	3.99	1.037	4.00	دالة
4	توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظام التكلفة علي أساس النشاط يتيح فرصة أكبر لدراسة سلسلة القيمة	48.875	4	.000	4.04	1.024	4.00	دالة

							وتحديد الأهمية النسبية لكل نشاط	
دالة	4.00	.994	4.11	.000	4	68.750	يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط علي تحقيق درجة عالية من الرقابة علي عناصر التكاليف وترشيد الإنفاق وبالتالي تخفيض التكلفة	5

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (25/2/4) أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين وبالنظر لقيم الأوساط الحسابية نجدها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات الفرضية الثانية , كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثانية.

جدول رقم (26/2/4)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة المنتجات الفرعية).

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	يساعد أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في إدارة عناصر التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات	80.375	4	.000	4.21	.910	4.00	دالة
2	يساعد أسلوب التكلفة علي أساس النشاط توفير معلومات عن تكلفة كل الأنشطة في المنشأة ويساعد في فعالية إدارة التكاليف	55.900	3	000	4.30	.701	4.00	دالة
3	أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من إمكانية تلاقي أية انحرافات	70.250	4	000	4.15	.929	4.00	دالة
4	أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يركز علي محركات تكلفة الإنتاج وليس علي المنتجات النهائية مما يحقق إدارة التكلفة علي عناصر التكاليف الإنتاجية	55.375	4	.000	4.11	1.006	4.00	دالة
5	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يؤدي إلي توفير معلومات أكثر	64.750	4	.000	4.02	1.180	4.00	دالة

							دقة فيما يتعلق بتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر فاعلية وتأثير علي زيادة الأرباح	
--	--	--	--	--	--	--	--	--

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (26/2/4) أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين، وبالنظر لقيم الأوساط الحسابية نجدها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات الفرضية الثالثة ، كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثالثة.

يوضح الجدول رقم (27/2/4) والشكل رقم(22/2/4) أجمالى آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الأولى (استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية).

جدول رقم (27/2/4)

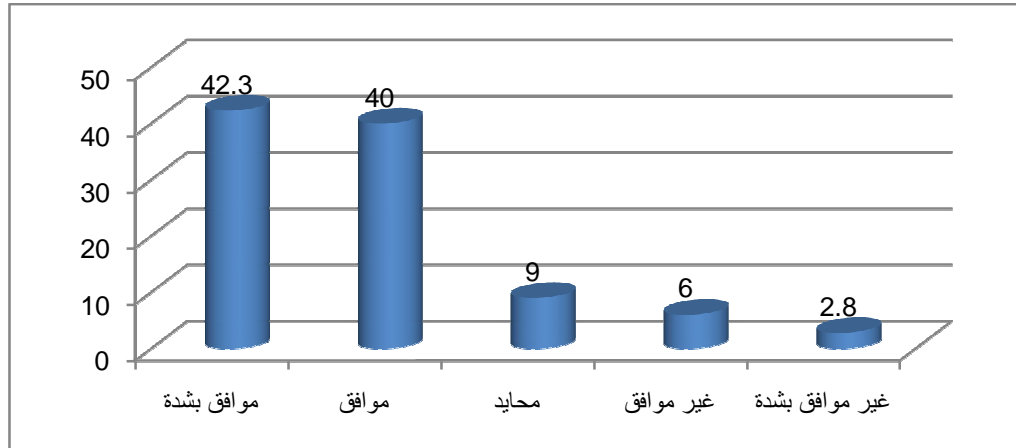
أجمالى آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الاولى

النسبة	التكرار	العبارة
42.3	169	موافق بشدة
40.0	160	موافق
9.0	36	محايد
6.0	24	غير موافق
2.8	11	غير موافق بشدة
100.0	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (22/2/4)

أجمالى آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (27/2/4) والشكل رقم (22/2/4) أن 42.3% من آراء أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية " و 40.0% موافق و 9.0% محايد و 6.0% غير موافق و 2.8% غير موافق بشدة .

يوضح الجدول رقم (28/2/4) والشكل رقم(23/2/4) إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية (تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية).

جدول رقم (28/2/4)

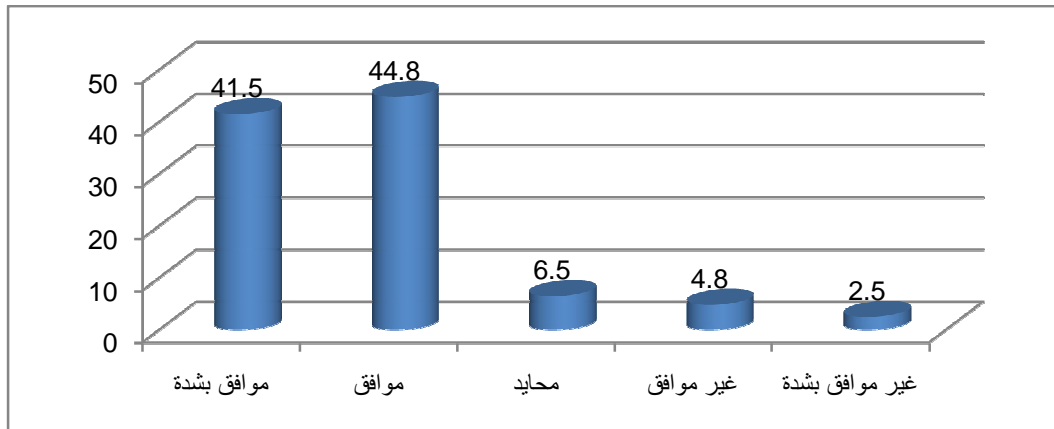
أجمالي آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الثانية

النسبة	التكرار	العبارة
41.5	166	موافق بشدة
44.8	179	موافق
6.5	26	محايد
4.8	19	غير موافق
2.5	10	غير موافق بشدة
100.0	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (4-2-23)

أجمالي آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (28/2/4) والشكل رقم (23/2/4) من الجدول أعلاه نجد أن 41.5% من آراء أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشد على إن تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة يؤدي إلي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية " و 44.8% موافق و 6.5% محايد و 4.8% غير موافق و 2.5% غير موافق بشدة .

يوضح الجدول رقم (29/2/4) والشكل رقم(24/2/4) أجمالى آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الثالثة (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة و المنتجات الفرعية)

جدول رقم (29/2/4)

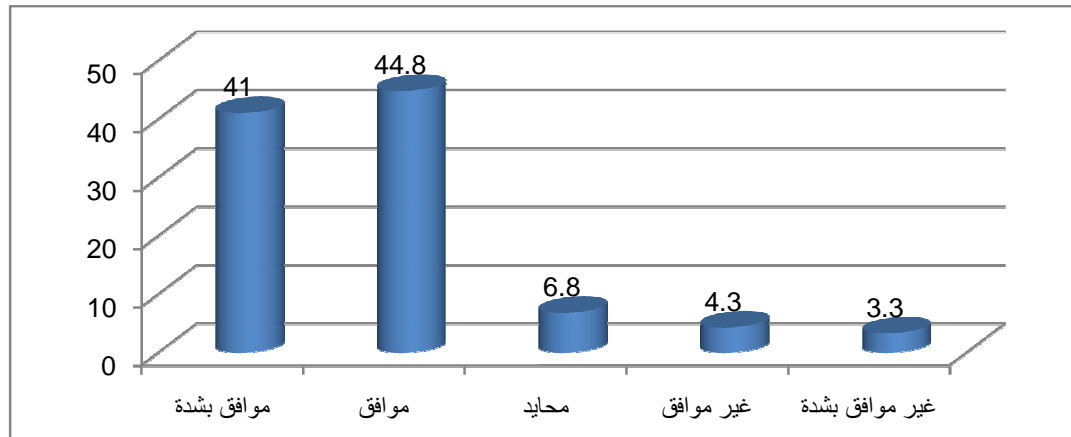
أجمالى آراء المبحوثين على عبارات الفرضية الثالثة

النسبة	التكرار	العبرة
41.0	164	موافق بشدة
44.8	179	موافق
6.8	27	محايد
4.3	17	غير موافق
3.3	13	غير موافق بشدة
100.0	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (4-2-24)

اجمالي اجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (29/2/4) والشكل رقم (24/2/4) من الجدول أعلاه نجد أن 41.0% من آراء أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشد على إن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية " و 44.8% موافق و 6.8% محايد و 4.3% غير موافق و 3.3% غير موافق بشدة .

جدول رقم (30/2/4)

اختبار فرضيات الدراسة ككل (الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي
لفرضيات الدراسة)

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلي اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية	301.925	4	0.00	4.13	.993	4.00	دالة
2	تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة يؤدي إلي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية	359.175	4	0.00	4.18	.930	4.00	دالة
3	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة و المنتجات الفرعية	351.550	4	0.00	4.16	.957	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

- من الجدول رقم (30/2/4) نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين آراء المبحوثين تجاه الفرضية الأولى ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الأولى ، أي أن استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي إلي اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشأة الصناعية ، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى.
- من الجدول رقم (30/2/4) نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثانية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثانية ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثانية ، أي أن تقسيم المنشأة إلي مراكز أنشطة يؤدي إلي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة علي المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ، عليه تم التحقق من الفرضية الثانية.
- من الجدول رقم (30/2/4) نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثالثة أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثانية ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثانية ، أي هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة و المنتجات الفرعية ، عليه تم التحقق من الفرضية الثالثة.

الخاتمة

وتشتمل على الآتى :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

بعد الدراسة النظرية والميدانية خلص البحث الى النتائج الآتية

- 1- إن عملية تطبيق التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى تطبيق هذا النظام، وإن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ العملي من شركة إلى أخرى ولكن التفاصيل الخاصة بكل خطوة هي التي تختلف من شركة إلى أخرى.
- 2- إن مجموعة جياذ الصناعات تفنقر إلى وجود نظام تكاليف محكم يساعدها على عملية التحميل الدقيق للمصروفات على المنتجات ، كذلك فإن منهم من يعتمد على الأسعار المنافسة عند عملية التسعير، غير آخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.
- 3- أنظمة التكاليف التقليدية لاتمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج والذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية .
- 4- أظهرت النتائج أن تحديد تكلفة المنتجات طبقاً لمدخل التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إعادة تخصيص تكلفة مراكز النشاط المساعدة على كل مركز من مراكز النشاط الرئيسية ووحدات التكلفة، وكذلك يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة.
- 5- إن إدارات الشركات الصناعية ليس لديها معرفة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارات هذه الشركات وموظفيها بنظام ABC وأهميته، لذلك تواجه صعوبات لتطبيق هذا النظام.

ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج البحث تقوم الدراسة بالتوصيات الآتية:

- 1- الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجموعة جياذ لأنه يخفض من التكاليف ويحقق الاستغلال الامثل للموارد.
 - 2- إعادة هيكلة نظم التكاليف في مجموعة جياذ والتحول السريع إلى مدخل الأنشطة، إذا توافرت الظروف المناسبة لذلك إذ ثبت أن هذا النظام يفيد في تخصيص التكاليف بدقة مما يؤثر على قدرة الشركات التنافسية.
 - 3- على الشركات الصناعية وكمدخل لتطبيق نظام ABC أن تعمل على التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
 - 4- على الشركات التي تتجه إلى تطبيق النظام ABC أن تحدد في البداية الهدف المرجو من تطبيق هذا النظام، حيث أنه إذا كان هنالك صعوبة في التطبيق أو الشركات غير قادرة على التطبيق الشامل، فإنه يمكن التطبيق الجزئي للنظام ثم تقسيم النظام خطوة خطوة وصولاً إلى التطبيق الشامل.
 - 5- ضرورة قيام الجامعات السودانية بدور مناسب في توعية الشركات الصناعية والمجتمع المحلي بأحدث النظم التي توصل إليها العلم والتي من بينها نظام التكلفة المبني على أساس النشاط .
 - 6- إن كثير من الدراسات اكتفت ولفترة طويلة بدراسة ومعالجة مشكلات تحميل وتحليل وتخطيط ومراقبة التكاليف الصناعية دون النظر إلى التكاليف التسويقية، لذلك يوصي الباحث بأجراء دراسات تهتم بالتكاليف التسويقية.
- ب تأثير التكلفة على اساس النشاط على التكلفة المستهدفة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

1. الكتب :

- محمد مصطفى الجبالي وفرح لطفي الرفاعي، نظام التكلفة على حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1998م.
- حسن أحمد قidal، محاسبة التكاليف في المفاهيم والأساليب العلمية والعملية، دار التهانى للطباعة النشر، 2005م.
- خميس أحمد، دراسات في محاسبة التكاليف، مكتبة عين شمس، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2008م.
- بليغ محمد توفيق، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية مصر، 1985م.
- فكري عبد الحميد عشاوى، المدخل لدراسة محاسبة التكاليف، مكتبة عين شمس، مصر، 1999م.
- سالم منير محمود، محاسبة التكاليف - المبادئ العلمية والعملية، 1999م.
- أبو نزار محمد محمد، المحاسبة الإدارية. ، الطبعة الثانية، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- حسبو هشام أحمد، محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم أساسية، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر
- منجز نواف والدليمي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- جبر إبراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- د. صلاح عطية " محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادريّة الدار الجامعية كلية التجارة , جامعة الزقازيق , 2006 م
- أ.د. محمد عبدالفتاح العشاوى " محاسبة التكاليف المنظورين التقليدى والحديث " دار اليازورى العلمية , الاردن , الطبعة الاولى , 2011 م

- د. راشد الجمال. د. محمد عبدالغنى " محاسبة التكاليف المتقدمة " دارالتعليم الجامعية , كلية التجارة , جامعة الاسكندرية , 2013 م
- أشرف عزمي أبو مسعود، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية
- عماد زودة، مساهمة في تصميم نموذج محاسبة التكاليف، بائنة، 2010-2009
- د. نائل عدسى ، أ. محاسبة التكاليف مدخل حديث ، الطبعة الاولى ، دار البازورى العلمية للنشر والتوزيع ، عمان
- عبد الحى مرى و صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، انظمة التكاليف لاغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2002
- نائل عدسى ونضال الخلف ،محاسبة التكاليف مدخل حديث ،الطبعة العربية ،دار اليازردى العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،2016
- (19) رشيد الجمال و محمد عبد الغنى ، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، الوفاء للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2012.
- صلاح عطية ، محاسبة التكاليف النشاط، جامعه الزقازيق، الدار الجامعيه، الاسكندرية2006.
- جبر ابراهيم ،محاسبة التكاليف ،غزة ،جامعة الازهر ،كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،2004
- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS

2. الرسائل الجامعية :

- مسعود يوسف محمد عبدالرحيم ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف على النشاط فى قياس تكلفة خدمات المناولة (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، 2010)
- ماجد نصر الدين النور ،التكلفة على اساس الأنشطة ودورها فى قياس تكاليف الانتاج (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية ، 2005)
- اشرف حسن صالح عوض الله، أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة) 2011م.

- فيصل القاسم ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفق النشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الادارية 2009)
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن " إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأه " مجلد البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد السابع ، العدد الثاني ، 2003م .
- خالد عبد الله محمد عيساوي "مدى فاعلية نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة ام درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا ، 2004م .
- جودة عبدالرؤف زغلول"منهج اجرائي مخترح لزياده فاعليه اسلوب التكلفة المستهدفه لخفض تكلفه انشطه ما قبل الانتاج علي سلسله القيمه"المجله العلميه للتجاره والتمويل ،كلية التجاره، جامعه طنطا، العدد الاول،2003م.
- عبد المنعم أحمد محمد عبد الله " نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان " رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008م
- فايزه عبيدالله "تموزج مقترح لتقدير التكاليف غير المباشره باستخدام الاساليب الاحصائيه في ظل نظام التكاليف علي اساس الانشطه"المجله المصريه للدراسات التجاربه ،كلية التجاره، جامعه المنصوره،المجلد الخامس والثالثون،العدد الاول،2011م

3. الدوريات العلمية

- يوسف محمود ومحمد فارس محمود، تأثير تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والإدارية على القرارات المحاسبية في المنشآت الصناعية، مجلة الاقتصاد، جامعة المستنصرية بغداد، العدد 76، العام 2004م.

- محمد، الفيوم محم' تقييم نودج تخصيص التكاليف غير المباشرة مع استخدام ورقة عمل
اللكترونية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد الثامن والعشرين ، العدد
الثانى 1999

الملاحق

خطاب المحكمين

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا - قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

الدكتور /الموقر

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع تحكيم استبانة

مرسل لكم طيه استبانة الطالب / فائق على بخيت الخاص خاصة ببحث بعنوان :
(**التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية - دراسة حالة على مجموعة جياذ الصناعية**) بغرض التحكيم ، للإسيفاء بمتطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية .
نرجو شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم معنا في تحكيم هذه الاستبانة .

ولكم فائق الشكر والتقدير

المشرف :

دكتور / اسماعيل عثمان النجيب محمد

أ.مساعد جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

ملحق رقم (2)
بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : استبانة

إشارة الى الموضوع أعلاه يقوم الباحث بإجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان :
(التكلفة على أساس النشاط ودورها فى تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية .. دراسة حالة مجموعة جياذ الصناعية) ،،،

متمنيا الاستفادة من خبرتكم فى المجال التطبيقى للمساهمة فى ربط العلم النظرى بالعلم التطبيقى من خلال ابداء ارائكم بوضوح وشفافية على عبارات الاستبانة ونضمن لكم سرية البيانات المقدمة من قبلكم ، علماً بأن المعلومات تستخدم لأغراض البحث العلمى فقط ...

وشكراً على حسن تعاونكم وإهتمامكم

الباحث

فائق على بخيت
ت:0123321424

أولاً : البيانات الشخصية :

1/ العمر :

30 فأقل 31-40 سنة 41-50 سنة 50 سنة فأكثر

2/ المؤهل العلمي :

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير
دكتورة اخرى

3/ التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة ادارية محاسبة وتمويل ادارة اعمال
نظم معلومات محاسبية اقتصاد نظم معلومات ادارية
دراسات مصرفية اخرى

4/ المؤهل المهني :

زمالة بريطانية زمالة امريكية زمالة عربية
زمالة سودانية اخرى لا يوجد

5/ المركز الوظيفي :

مدير عام مدير مالي مدير اداري محاسب تكاليف
محاسب مالي مراجع داخلي محلل مالي مدير قطاع
مدير ادارة رئيس قسم اخرى

6/ سنوات الخبرة :

5 سنوات فأقل 10 سنوات 11-15 سنة
16-20 سنة 21-25 سنة 25 سنة فأكثر

ثانيا : أسئلة الاستبيان :

الرجاء وضع علامة (√) امام كل فقرة تحت الخيار الذى تراه مناسباً من وجهة نظرك :
الفرضية الاولى : استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية فى المنشآت الصناعية .

العبرة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة
استخدام معدلات تحميل المصروفات غير المباشرة الصناعية بالطريقة التقليدية لايتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة				
استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي الى التخصيص غير العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة				
استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر مضر لمتخذى القرارات فى حالة تعدد وتنوع الانشطة				
النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤدي الى عدم دقة هامش المساهمة وذلك بسبب تشوية النظم التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة				
استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة لايسمح بالتحديث لنظام التكاليف عند اعادة تصميم عمليات الانتاج				

الفرضية الثانية : تقسيم المنشأة الى مراكز انشطة يؤدي الى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية .

لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبارة
					استخدام مسببات الانشطة كاساس لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعتبر اساس عادل لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة
					تطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط يؤدي الى توفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التوسع فى انتاج منتج معين او التوقف عن انتاجه
					استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط من خلال توزيع تكلفة الموارد على الانشطة باستخدام مسببات الانشطة وتوزيع تكلفة الانشطة على الوحدات تعتبر الطريقة المثلى فى التخصيص
					توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة فى ظل نظام التكلفة على اساس النشاط يتيح فرصة اكبر لدراسة سلسلة القيمة وتحديد الاهمية النسبية لكل نشاط
					يساعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط على تحقيق درجة عالية من الرقابة على عناصر التكاليف و ترشيد الانفاق وبالتالي تخفيض التكلفة

الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط وادارة التكلفة للمنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية .

لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبرة
					يساعد اسلوب التكلفة وفقا للنشاط في ادارة عناصر التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات
					يساعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط توفير معلومات عن تكلفة كل الانشطة في المنشأة و يساعد على فعالية ادارة التكلفة
					اسلوب التكلفة على اساس النشاط ياخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الانشطة وقبل الانتهاء من عملية الانتاج الامر الذي يزيد من امكانية تلافي اية انحرافات
					اسلوب التكلفة وفقا للنشاط يركز على محركات تكلفة الانتاج وليس على المنتجات النهائية مما يحقق ادارة التكلفة على عناصر التكاليف الانتاجية
					تطبيق التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى توفير معلومات اكثر دقة فيما يتعلق بتحديد تشكيلة المنتجات الاكثر فاعلية وتأثيرها على زيادة الارباح

ملحق رقم (3)
قائمة محكمى الاستبانة

العنوان	الرتبة العلمية	الاسم
جامعة النيلين	أ.مشارك	د.كمال احمد يوسف
جامعة السودان	أ.مساعد	د.محمد عبد الحميد محمود
جامعة القران الكريم	أ.مساعد	د.بشير بكرى عجيب